

Droit fiscal

Introduction

L'impôt est défini comme un prélèvement. On trouve deux façon de présenter l'impôt. La première est de dire que l'impôt est un prélèvement obligatoire, donc forcé. Les services fiscaux sont dotés de prérogatives de puissance publique pour prélever l'impôt.

Dans une deuxième définition, l'impôt est présenté comme une ponction qui est opérée sur les budgets privés au profit des budgets publics. Implicitement, on y sent que l'impôt est une confiscation qui est faite sur la richesse privée. Cela est très important dans les conséquences qui peuvent s'en suivre. Il y a un ressenti de vol (Proudon a dit : « l'impôt c'est le vol »).

Première partie : Les cadres généraux du droit fiscal

Chapitre 1 : La notion d'impôt

Section 1 : Distinction entre impôts et prélèvements non fiscaux

La difficulté de la notion de prélèvement obligatoire est qu'elle ne permet pas de cerner précisément l'impôt dans la mesure où elle englobe certes les impôts mais également des prélèvements qui n'ont pas de nature fiscale, comme les cotisations sociales par exemple. Il faut donc rechercher les critères propres des impôts.

I. Les prélèvements présentant une nature fiscale : les critères de l'impôt

Nous pouvons rechercher ces critères dans deux grands blocs. Le premier est constitué par les définitions doctrinales de l'impôt et le second est le critère juridique de l'article 34 de la constitution de 58.

A) Les définitions doctrinales

Les auteurs ont toujours cherché une définition acceptable de l'impôt, surtout au 19^e siècle. Le droit fiscal, au sens du législateur, n'a jamais trouvé une définition générale de la notion d'impôt. On trouve une définition de l'impôt sur le revenu, de la TVA etc. Mais on ne trouve pas de définition générale.

C'est la doctrine qui s'y est intéressée. Une a été retenue comme la plus achevée, il s'agit de la définition donnée par Gaston Jèze. Professeur de droit public à l'université de Paris, il est resté comme un des principaux chefs de file du droit fiscal dans les années 20 et 30. Sa définition est la suivante : « *L'impôt est une prestation pécuniaire prélevée régulièrement, par voie d'autorité, sans contrepartie directe, pour couvrir les charges publiques* ».

1) Les critères clés de l'impôt dans la définition de Gaston Jèze

a) Les critères relatifs aux modalités de l'impôt

Pour Jèze, ce qui définit l'impôt est d'abord le fait qu'il soit une prestation pécuniaire. Nous sommes dans la définition formelle de l'impôt. L'impôt n'a pas toujours eu une forme pécuniaire, on a pu avoir pendant longtemps des impôts en nature comme la dîme (la corvée au Moyen Âge).

Gabriel Ardant s'est fortement intéressé au phénomène de l'impôt et notamment pour l'histoire de l'impôt. Il a écrit « *L'histoire de l'impôt* » et « *La théorie sociologique de l'impôt* ». Il dit que le passage de l'impôt en nature à l'impôt sous

forme pécuniaire a représenté une libération du contribuable qui n'est plus marqué dans sa chaire, dans sa force de travail. Il s'agit d'un mode de prélèvement beaucoup moins contraignant.

Jèze dit également que l'impôt est prélevé régulièrement. Il considère que c'est une des caractéristiques majeures de l'impôt car cela l'oppose aux formes primitives de l'impôt que l'on a pu constater auparavant. Il pouvait être une prestation en nature mais également avoir un caractère exceptionnel. On pense notamment aux pillages, les razzias.

Enfin Jèze retient l'expression « par voie d'autorité ». L'impôt est un prélèvement effectué sous la contrainte. Le contribuable ne peut pas refuser ou négocier l'impôt. On peut contester l'impôt mais dans le cadre des procédures prévues. On a jamais vu dans la société française un appel à la grève de l'impôt. On a vu dans les années 70, notamment en Italie, un mouvement politique qui a appelé les citoyens à auto réduire les prélèvements. Il s'agissait de mouvements pacifistes qui avaient contesté la politique de défense du gouvernement.

Cela reste rare, on trouve plus des résistances à l'impôt individuelles comme la fraude fiscale. Mais on trouve une autre voie de contestation de l'impôt plus noble : la voie contentieuse. Le contentieux fiscal est une branche du droit en soi.

b) Les critères relatifs à la finalité de l'impôt

Le premier élément à retenir est que la vocation de l'impôt est de couvrir les charges publiques. S'il n'y a pas de dépenses publiques, il n'y a pas de raison d'être à l'impôt.

Le deuxième élément est la notion selon laquelle l'impôt est levé sans contrepartie directe. L'impôt n'est donc pas le prix d'un service qu'achèterait le contribuable. Il n'y a pas de lien entre l'utilisation des services publics et le paiement de l'impôt. On ne peut pas prétendre être exonéré de l'impôt sous prétexte que l'on n'utilise pas les services. On ne peut pas imaginer non plus payer moins car le service est mauvais ou que l'on conteste une partie de la dépense (comme la défense). L'individu doit payer l'impôt car il vit en société. Il n'y a pas d'autre justification. C'est la conception de l'impôt solidaire.

Louis Trotabas a expliqué que l'impôt n'était pas le prix d'un service mais le prix à payer pour faire partie de la société. Il y a de la grandeur à être contribuable car la contrepartie n'est pas directe. C'est l'expression de la servitude volontaire dont parlait La Boétie.

2) Les limites de la définition de l'impôt de Gaston Jèze

D'une manière générale, les limites tiennent à ce que Jèze a écrit sa définition au début du 20^e, elle est nécessairement contingente à la société dans laquelle elle s'inscrit. Il y a tout d'abord une valeur relative des éléments de la définition de Jèze et il y a aussi des lacunes.

a) La valeur relative

Concernant la valeur relative de la définition, on peut déjà dire que lorsque Jèze retient la caractéristique pécuniaire, cela n'est pas toujours vrai. Il y a en effet la possibilité de s'acquitter en nature de l'impôt. En effet, dans certains cas, les contribuables peuvent s'acquitter de l'impôt en remettant des œuvres d'art. Ce procédé s'appelle la *dation en paiement*. Il est réglementé très précisément par le législateur : on ne peut donner que des œuvres d'art reconnues comme telles. L'Etat fait une bonne affaire, et donc pour les citoyens. Pour payer la succession, les Picasso pouvaient vendre des toiles, mais elles auraient pu partir à l'étranger. La dation en paiement était un bon moyen pour permettre aux toiles de rester sur le territoire national et d'être exposées au grand public.

La deuxième observation porte sur l'expression « par voie d'autorité ». Il y a bien un caractère contraignant de l'impôt. Mais il existe des aménagements à ce caractère contraignant du prélèvement dans la mesure où il existe des procédés de négociation de la dette fiscale. En particulier, il existe la procédure de la transaction qui permet dans certains cas et dans certaines conditions au contribuable et à l'administration fiscale de passer un accord, de transiger. Chaque partie accepte de faire un pas. L'administration accepte de réduire la dette fiscale et le contribuable s'engage à payer de suite. Une fois la transaction signée, elle éteint tout recours contentieux ultérieur, même si l'impôt n'était pas dû ou encore trop élevé.

Enfin, Jèze dit que la finalité de l'impôt est la couverture des charges publiques. Ce qui est vrai, il s'agit de la finalité budgétaire de l'impôt. Les prélèvements servent à financer les budgets publics. C'est la finalité traditionnelle de l'impôt mais ce n'est pas la seule.

L'impôt est utilisé à des finalités extrabudgétaires. On utilise l'impôt comme un moyen d'incitation économique ou dans un but de politique sociale. Depuis 1945, il existe dans notre système fiscal des utilisations de l'impôt sur le revenu des personnes physiques à des fins de protection sociale. L'impôt est utilisé pour les familles nombreuses pour alléger leurs charges. L'Etat consent donc à renoncer à une partie de l'impôt, c'est une politique sociale. Il s'agit des *dépenses fiscales*. Ce sont les manques à gagner en recettes fiscales qui sont volontairement octroyées par l'Etat dans un but de politique sociale. Ce n'est pas une dépense, c'est un manque à gagner en recettes.

Cette finalité extrabudgétaire a été très forte pendant 30 ans (de 45 à la fin des années 70) avec l'Etat providence. On trouve toujours des finalités extrabudgétaires, mais on en parle moins qu'avant. Le contexte est celui d'un Etat libéral qui insiste moins sur l'utilisation de la fiscalité à des fins de politiques sociales. Avec le CPE, l'Etat souhaite par exemple soutenir l'emploi en renonçant à certaines recettes fiscales dues par les entreprises.

Pour remédier à la crise du logement, soit l'Etat construit lui-même (dépenses) soit il incite le marché privé par le moyen fiscal : allègements d'impôts très importants qui leur permettent sur 10 ans de récupérer la mise de fonds. C'est la même chose pour les emplois à domicile : on cherchait à trouver pour des personnes peu ou pas qualifiées des emplois de service aux domiciles des personnes. Pour inciter à recruter, on a instauré en 1992 (Aubry) des allègements fiscaux. En 1993, Balladur a démultiplié cette mesure. Des études ont montré que les résultats n'ont pas été atteints. Cela avait provoqué un effet d'aubaine : des personnes ont bénéficié de ces allègements alors qu'ils employaient déjà des personnes à domicile, notamment dans l'Ouest parisien. À partir de 1997, on revient sur le plafond : on revient à 40 000 francs (Balladur avait monté à 100 000 francs le plafond des allègements).

b) Les lacunes

La définition de Jèze ne dit rien sur l'autorité détentrice du pouvoir fiscal. Qui est à la source des règles fiscales ? Qui, dans la société, détient le droit de lever l'impôt ? Qui détient le droit de déterminer les règles relatives au prélèvement fiscal ?

Jèze ne répond pas à ces questions. Cette lacune est importante dans sa définition car le droit de lever l'impôt fait partie des prérogatives de puissance publique et il est important de savoir quelle est l'autorité investie de ce pouvoir fiscal.

Avant, c'était le Roi. On était en présence d'un pouvoir arbitraire, despotique, absolu, auquel a voulu mettre fin la DDHC de 1789.

B) Le critère constitutionnel de l'impôt

C'est à l'article 34 que l'on trouve les dispositions relatives à l'impôt : « *La loi fixe les règles relatives à l'assiette, au taux et aux modalités de recouvrement des impositions de toutes natures* ».

1) Les éléments contenus dans l'article 34

La constitution de 1958 prend soin de réserver au législateur la création des règles fiscales.

Le premier domaine de compétence est celui de l'assiette de l'impôt. C'est la base d'imposition. L'assiette est représentée par la valeur économique des éléments qui sont taxés. L'impôt est assis sur une valeur : l'assiette. L'impôt sur le revenu de la personne physique taxe sur le revenu annuel de la personne : c'est l'assiette. La TVA a pour assiette le prix hors taxe du service ou du bien acheté. Seule la loi peut déterminer les règles d'assiette. Le pouvoir réglementaire ne le peut pas, l'exécutif est incompétent. C'est un acte politique, si l'on décide de ne taxer que les bénéfices des professions indépendantes, on protège les salariés.

Mais l'exécutif peut déposer des projets de loi et même les faire passer de force par les ordonnances législatives.

Le taux est le taux d'imposition. Il s'agit de ce que l'on appelle en droit fiscal classique le tarif de l'impôt. C'est ce qui permet de calculer le montant de l'impôt dû par le contribuable. Avant, on avait un tarif forfaitaire de l'impôt. C'est encore le cas avec des anciens impôts : les contributions indirectes. On a en deux catégories : les droits sur les tabacs et sur les alcools. Ce sont des tarifs forfaitaires : hectolitres pour l'alcool.

Dans les systèmes fiscaux modernes, le tarif (le taux) de l'impôt est un pourcentage. Cela peut être un taux proportionnel fixe. Comme pour la TVA, avec un taux proportionnel fixe de 19,6%. C'est pareil pour les sociétés (33,33% des bénéfices). Le taux peut également être progressif. C'est quand on a plusieurs taux applicables. On a une valise : un barème. Pour l'impôt sur le revenu des personnes physiques, on a 7 taux (de 0% à 48%) applicables par tranches de revenus. Cette méthode correspond à une conception de la justice fiscale différente de celle du taux proportionnel fixe.

Concernant les modalités de recouvrement, on entend la perception de l'impôt. Comment l'impôt est-il recouvré ? Le recouvrement de la TVA n'a rien à voir avec celui de l'impôt sur le revenu des personnes physiques. Avec la TVA, le contribuable paye en même temps que ce qu'il achète, le vendeur est un percepteur de l'impôt pour le compte de l'Etat. Alors que le système classique est fondé sur l'envoi d'une lettre au contribuable lui indiquant le montant dû et l'échéance, c'est le *système des droits constatés*. Ce système ne répond plus aux problèmes de l'administration fiscale actuelle. Il faut rechercher un coût optimal pour le prélèvement de l'impôt, de la gestion fiscale. Depuis une dizaine d'années, on cherche à comprimer les coûts administratifs de la gestion fiscale. Cette problématique s'inscrit dans celle de la gestion des finances publiques.

Enfin, l'article 34 parle des impositions de toute nature. C'est la première fois qu'apparaît cette notion. Jusqu'alors on ne connaissait que la notion d'impôt ou de contribution. Le terme contribution a la même signification que celui d'impôt. On le trouve essentiellement aujourd'hui en matière d'impôts locaux. Le terme contribution a été introduit après la Révolution en réaction à la fiscalité de l'Ancien Régime. On s'est donc même attaqué à la sémantique utilisée auparavant. On a substitué au terme impôt, le terme de contribution. On sent l'acceptation volontaire du contribuable de sa contribution aux charges publiques, cela fait plus démocratique.

Avec l'expression « impositions de toute nature », le législateur a visé tous les impôts : directs, locaux...

2) La portée de l'article 34

L'article 34 exprime un aspect essentiel qui est aussi un critère essentiel de l'impôt : le critère de la légalité de l'impôt. C'est un critère essentiel dans la mesure où l'article 34 définit le régime juridique qui est celui des impôts. Il se définit essentiellement par la légalité, mais on peut dire aussi que ce régime juridique est fondé sur l'idée que seule la loi peut instituer les règles fiscales fondamentales (assiette, taux, modalités de recouvrement).

Les parlementaires doivent accomplir tout ce travail à chaque fois qu'ils statuent en matière fiscale. Le Conseil constitutionnel dit que sinon le Parlement s'est rendu coupable d'une faute d'incompétence négative : l'article 34 lui fait obligation de statuer sur tous les domaines. Le CC censure cette incompétence négative.

Le législateur n'a donc pas un pouvoir discrétionnaire en matière fiscale. Il ne peut pas légiférer comme bon lui semble. Il est soumis aux obligations de l'article 34.

La raison d'être de cet encadrement constitutionnel est la DDHC de 1789 qui fait partie du bloc de constitutionnalité et qui a introduit un principe fondamental : celui du consentement de l'impôt par les citoyens ou leurs représentants.

C'est une fiction politique qui correspond à l'idéal démocratique.

II. Les prélèvements non fiscaux

On trouve deux grandes catégories : les prélèvements obligatoires non fiscaux et les prélèvements non obligatoires non fiscaux. Les premiers ressemblent le plus à l'impôt.

A) Les prélèvements obligatoires non fiscaux

On trouve une seule catégorie : les cotisations sociales. Elles ont été créées pour financer les dépenses de la sécurité sociale. Il s'agissait, avant les années 90, du seul moyen de financer ces dépenses.

La grande parenté avec l'impôt est l'obligation. Mais il y a deux différences.

La première différence tient au régime juridique. Les cotisations sociales relèvent du pouvoir réglementaire et non pas de l'article 34. Le législateur n'a pas à en fixer l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement.

La deuxième différence est historique, philosophique. Au départ c'est une philosophie de l'assurance : si vous voulez être protégé par la sécurité sociale, il faut payer des cotisations. On était dans un système où la protection s'arrêtait au groupe des cotisants. Mais pour être cotisant, il fallait avoir un travail. La différence avec le système de l'assurance privée, est que dans le système de la sécurité sociale, on ne négocie pas le montant de la cotisation ni les avantages de la protection. Cela relève du pouvoir réglementaire.

Nous n'avons pas besoin d'être contribuable pour entrer à l'université, mais on a besoin d'être cotisant pour être assuré par la sécurité sociale. Le système de solidarité par l'impôt est plus large que celui des cotisations sociales.

(Avec l'arrivée du chômage massif dans les années 70. La société actuelle est individualiste, si on paye 10 fois plus, on veut être assuré 10 fois plus.). Aujourd'hui la solidarité est élargie avec la création d'impôts : la CSG et la CMU (couverture de maladie universelle).

Les cotisations sociales représentent la moitié du budget de l'Etat (?).

B) Les prélèvements non obligatoires non fiscaux

On est plus loin de l'impôt car ils sont facultatifs. On parle des rémunérations pour service rendu (ou redevances pour service rendu). C'est une sorte de prix pour service rendu que peuvent instituer les institutions publiques pour financer certains services. Ces prélèvements ne sont payés que par les utilisateurs du service.

On paye une taxe d'enlèvement des ordures ménagères sans se soucier de savoir si on utilise le service. Les collectivités peuvent renoncer à cet impôt et instaurer une redevance que ne payent que les usagers effectifs. Mais quel est le pouvoir des collectivités pour fixer le prix ? Si on leur laisse les pleins pouvoirs, on risque d'avoir des différences trop importantes entre les collectivités. De plus, certaines collectivités peuvent avoir envie de sortir de la logique non-marchande.

La fixation des tarifs de cette redevance doit respecter certaines règles fixées par la jurisprudence du CE :

- Il n'y a que l'utilisateur effectif qui doit payer et non l'utilisateur potentiel,
- Il faut qu'il y ait une certaine équivalence, une proportionnalité entre le montant de la redevance et le coût du service rendu. C'est le critère d'équivalence,
- La nature juridique de ces redevances pour services rendus relève du pouvoir réglementaire.

Section 2 : Les impôts à travers les principales classifications fiscales

Le terme classification fiscale veut dire des grandes catégories qui permettent d'avoir une sorte de vue ordonnée des multiples facettes de l'impôt. Il en existe 3 grandes. La première est qualifiée de classification économique car elle va distinguer les impôts en fonction de la nature économique de l'élément qui est imposé. La deuxième classification s'intéresse aux modalités techniques : comment impose-t-on ? La troisième est la classification qui distingue les impôts en fonction des bénéficiaires du prélèvement fiscal : on distingue trois grands types d'impôts : les impôts d'Etat (levés au profit du budget de l'Etat), les impôts locaux (levés par les collectivités locales) et les impôts sociaux (plus récente des catégories, levés au profit du financement de la sécurité sociale).

I. La classification économique

Il faut bien comprendre que tout impôt suppose que soit défini, pour qu'on puisse le lever, ce que l'on appelle une assiette (la base d'imposition). Dans les systèmes fiscaux contemporains, cette assiette de l'impôt est toujours constitué par une valeur économique. Dans ces systèmes, quand on regarde de quoi sont constituées les assiettes, on s'aperçoit que l'on a toujours soit un revenu, soit le montant d'une dépense, soit le montant d'un capital ou d'un patrimoine.

On distingue donc les impôts sur le revenu, sur la dépense et sur le patrimoine.

A) L'imposition des revenus

1) Le principe de la taxation des revenus et son origine

a) La simplicité apparente de ce type d'impôt

La taxation des revenus est en apparence très simple car ce type d'impôt consiste à imposer des gains acquis et ce quel que soit l'emploi. La difficulté est que la taxation des revenus suppose que l'on ait défini ce que l'on entend par revenus.

b) Le problème de la qualification juridique des revenus

On a un exemple de ce problème à travers l'histoire. L'impôt sur le revenu des personnes physiques (IRPP) est un impôt qui est relativement récent dans l'histoire fiscale française, il a été introduit par la loi de 1914 et celle de 1917. Le père de l'IRPP s'appelait Joseph Caillaux, ministre des finances moderniste et radical socialiste qui voulait doter la France d'un système fiscal moderne à meilleur rendement. Nous sommes à l'époque de la généralisation des salariés.

L'opinion publique était partagée. Il y a une règle psychologique qui s'appelle la règle canard (du psy M. Canard) : un impôt ancien, même mauvais est bien supporté par la population, à l'inverse d'un bon impôt nouveau. La campagne de presse est violente contre Caillaux, son épouse assassine le président d'un journal.

Nous avons avec l'IRPP, l'illustration du problème de qualification. Le droit fiscal de l'époque ne définit pas ce que l'on doit entendre par revenu. On retient implicitement que le droit fiscal de l'époque s'aligne sur la conception civiliste de l'époque. La conception du revenu en droit civil était dominée par la théorie de la source. On considérait selon cette théorie que ne pouvaient être qualifiés juridiquement de revenus que les gains qui présentaient trois caractères : des gains provenant d'une source identifiée (origine du gain), les gains présentant un caractère régulier, les gains ayant un caractère monétaire. Ces trois caractéristiques étaient cumulatives.

Le droit fiscal va épouser cette conception au début du 20^e siècle. Cela veut dire que l'on ne taxait pas les gains exceptionnels (gains des jeux, les plus-values immobilières ou mobilières...). Les avantages en nature n'étaient pas taxables non plus car ils n'avaient pas un caractère monétaire (voiture de fonction, appartement de fonction...).

2) Les grands impôts sur le revenu du système fiscal français contemporain

Pour avoir une vue la plus claire, il faut faire une distinction entre les impôts qui taxent les revenus des personnes physiques et ceux qui taxent les revenus des personnes morales.

a) Les impôts sur le revenu des personnes physiques

Nous avons trois impôts sur les revenus des personnes physiques. Il s'agit pour le premier de l'IRPP : le plus ancien, le plus emblématique. Il a longtemps été le seul impôt sur le revenu des personnes physiques jusqu'en 1990.

Le deuxième impôt est la Contribution Sociales Généralisée (CSG). On est revenu, sur le plan sémantique, au langage de la Révolution française. La CSG est instituée en 1990 (gouvernement Rocard)

Le troisième est institué en 1996 : Contribution au Remboursement de la Dette Sociale (CRDS) du gouvernement Juppé.

L'Impôt sur le Revenu des Personnes Physiques (IRPP) :

L'IRPP est un impôt qui est resté dans la conscience collective comme l'impôt emblématique. Il présente quelques caractéristiques à connaître :

- C'est un impôt progressif (les taux d'imposition sont progressifs : solidarité par la redistribution), c'est également un impôt global sur les revenus (il va taxer chaque année, en une seule fois l'ensemble des revenus d'une personne physique : salaires, revenus fonciers, gains exceptionnels...).
- On l'appelle aussi impôt global parce qu'il va taxer chaque année, en une seule fois l'ensemble des revenus d'une communauté (famille). Il s'agit des époux mariés ou des pacsés. Dans la conception familiale du droit fiscal, ce que l'on appelle le foyer fiscal ne comprend pas que les revenus des époux mariés mais également ceux des enfants mineurs à charge.
- C'est un impôt au rendement relativement médiocre (50 milliards d'euros) dans la mesure où il fait à peu près 20% des recettes du budget de l'Etat. La TVA fait 47%.
- L'IRPP est considéré comme posant un des difficultés quand on regarde qui est taxé par cet impôt. Il y a environ 30 millions de foyers fiscaux. C'est dire la lourdeur du système et notamment au niveau du traitement. Sur 30 millions de foyers fiscaux, nous avons 14 millions de foyers qui sont effectivement assujettis à l'impôt. 10% de ceux-ci supportent les 2/3 de l'impôt. Ceci résulte de la progressivité de l'IRPP. On se pose des questions d'égalité fiscale. Il y a aussi le problème de l'inégalité en ce qui concerne la connaissance des revenus : cela est plus simple de traquer la fraude d'un salarié que pour les professions indépendantes (profession libérale, artisan, commerçant...). Cela est générateur d'injustice fiscale. Pour agir, on a le contrôle fiscal.

La Contribution Sociale Généralisée (CSG) :

Impôt récent institué par le gouvernement Rocard en 1990, entré en vigueur en 1991. Il a toutes les caractéristiques de l'IRPP. Il ne pèse que sur les revenus des personnes physiques. Mais il est très différent.

En premier lieu par son taux proportionnel fixe. La CSG n'a aucune vocation de redistribution des revenus. Le taux est fixé à 7,5% actuellement. Lorsque la CSG a été créée, c'est un impôt qui est apparu anodin. Le taux d'imposition était de 1,1%, l'opinion n'a pas été réticente avec ce taux modique et la finalité qui était de sauver la sécurité sociale. Deux ans après, le taux grimpe à 3,4% (il triple avec Balladur), Jospin le fait monter en 1997 à 7,5%. La CSG est aujourd'hui le premier impôt sur le revenu des personnes physiques en France par son rendement (70 milliards d'euros).

Ce n'est pas un impôt d'Etat mais un impôt social. Au niveau des mécanismes de recouvrement, la CSG se distingue par une grande simplicité, notamment pour les salariés. Le système qui prévaut est celui de la retenue à la source qui fait que ce sont les employeurs qui chaque mois prélèvent sur les salaires ce qui est dû par les salariés. Les employeurs sont donc les percepteurs de la CSG.

La CSG due par les salariés présente donc deux avantages : c'est un mécanisme indolore, cela facilite l'acceptation de l'impôt. Le deuxième avantage de cette retenue à la source est que cela favorise des rentrées régulières pour le budget concerné. Ce qui n'est pas le cas pour tous les impôts.

L'IRPP est en principe dû une fois par an par le contribuable qui le paye en 3 fois. Au mois de février : premier tiers provisionnel. Au mois de mai, on paye un deuxième tiers provisionnel. On paye enfin le solde en septembre ou octobre. Ce recouvrement est irrégulier. L'Etat a des dépenses très régulières. Cela provoque un effet de ciseaux, de décalage. Pour faire la soudure, l'Etat est obligé de faire des emprunts à court terme. Cela ne répond pas aux besoins des Etats modernes.

Le système de la retenue à la source correspond à la modernisation des Etats. Cela fait depuis un rapport de 1972 que l'on réfléchit à cela pour l'IRPP.

La Contribution au Remboursement de la Dette Sociale (CRDS) :

C'est le gouvernement Juppé qui l'a institué en 1996. C'est le dernier impôt en date sur le revenu des personnes physiques. Il ne résulte pas d'une loi contrairement à l'IRPP et la CSG. Le gouvernement a dû utiliser l'ordonnance car il n'était pas certain du vote de sa majorité.

La CRDS fait partie des impôts dits sociaux. Elle a été créée pour aider au remboursement des emprunts antérieurs qui avaient été contractés pour financer la dette et la sécurité sociale. La grande différence entre la CSG et la CRDS est que le second est un impôt temporaire (très rare : « ça ne durera pas comme les impôts ») qui a été institué au départ pour 13 ans. Il aurait dû être supprimé en 2009... En 1998, on a rallongé la durée à 18 ans.

La ressemblance avec la CSG est qu'il s'agit d'un impôt à taux proportionnel fixe. Certains auteurs ont pu constater qu'il y avait un retour à la situation du 19^e qui ne connaissait pas la progressivité. Est-ce une modernité ou un retour en arrière ?

La différence avec la CSG est le montant du taux. La CRDS a été institué avec un taux de 0,5% qui n'a pas bougé depuis au contraire de celui de la CSG.

b) Les impôts sur le revenu des personnes morales

On distingue pour les personnes morales un terme particulier pour parler de leur revenu : c'est le bénéfice. Dans le droit des sociétés, on distingue deux grandes familles : les sociétés de capitaux et les sociétés de personnes.

Les sociétés de capitaux sont essentiellement des sociétés qui ont pour souhait d'investir sans considération de la personne des associés. L'intuitu personae est très faible. On pense notamment aux sociétés anonymes.

Les sociétés de personnes vont être rencontrées notamment pour les sociétés en nom collectif (SNC).

En droit fiscal, le bénéfice des sociétés est soumis, par principe à taxation, mais les modalités d'imposition vont différer selon qu'on est en présence d'une société de personnes ou d'une société de capitaux.

Si on est en présence d'un bénéfice réalisé par une société de capitaux comme une SA, le droit fiscal comporte un impôt spécialement créé pour taxer ces bénéfices, c'est l'impôt sur les sociétés (IS). L'IS est un impôt à taux proportionnel fixe qui est actuellement de 33,33%. Il est de 1/3 des bénéfices réalisés donc. Jusqu'en 1986, ce taux était de 50%. Il a été abaissé par paliers volontairement par les pouvoirs publics (non pas par des protestations des sociétés). Cette politique de baisse a été conduite pour tenir compte du phénomène de concurrence fiscale entre les Etats. On cherche à adoucir le sort fiscal des entreprises pour tenir compte de cette concurrence mondiale. L'économie mondiale pose automatiquement des problèmes, on ne peut pas en faire abstraction. Les Etats s'efforcent d'attirer chez eux les entreprises avec des politiques fiscales douces afin de développer leur économie. La Grande-Bretagne pratique cela, c'est le dumping fiscal, tout comme l'Irlande. La France l'a fait assez vite pour éviter les délocalisations. La délocalisation des activités économiques n'est pas prioritairement dictée pour des raisons fiscales premières. Le premier facteur de délocalisation est d'abord le coût de la main d'œuvre. Le deuxième facteur est l'accessoire de ces salaires : les charges sociales qui pèsent sur les entreprises. Vient ensuite la question de la fiscalité.

L'IS est un impôt d'Etat créé en 1948. Il a un rendement très médiocre. Il remporte environ 12 à 13% des recettes de l'Etat. Très loin derrière la TVA et loin derrière l'IRPP.

Concernant les sociétés de personnes, les choses sont plus compliquées. Elles ont une position particulière au regard du droit fiscal français dans la mesure où le droit fiscal français ne leur reconnaît pas la personnalité juridique propre. S'applique ici en matière fiscale, la théorie de la transparence fiscale : le droit fiscal face à une société de personnes ne la voit pas, elle n'a pas de personnalité juridique, il ne voit que les associés qui la composent. Les sociétés de capitaux font écran entre les associés et le droit fiscal : il y a la personnalité juridique qui joue.

S'il y a des bénéfices réalisés, le droit fiscal considère qu'ils sont réalisés par les associés. En droit commun, s'applique donc la théorie de la transparence fiscale pour les sociétés de personnes.

Le droit fiscal va donc taxer ces revenus comme des gains perçus par les personnes physiques qui sont les associés. Ce sont les bénéfices industriels et commerciaux qui sont une catégorie de revenus. On taxe donc cela avec l'IRPP au nom de l'associé.

Par exception à ce principe, le droit fiscal permet aux sociétés de personnes d'exercer une option pour l'imposition de leurs bénéfices à l'impôt sur les sociétés (IS). On a donc un régime de droit commun sur le fondement de la théorie de la transparence et un régime d'exception. Cette option est irrévocable une fois qu'elle a été exercée.

L'impôt sur les sociétés est un taux proportionnel fixe alors que l'IRPP a un taux progressif. Si l'on passe par le régime de droit commun, l'associé risque de payer plus cher car le taux est progressif. Avec l'IS, il y a une plus grande sécurité fiscale. De plus, quand un revenu est taxé par l'IRPP, il est taxé à un impôt progressif mais également à la CSG et à la CRDS.

L'option ouverte permet d'aménager de manière intéressante la situation fiscale des sociétés.

3) Les grands débats contemporains

Il y a toujours une ligne de fracture entre deux camps concernant la taxation sur les revenus. Il y a toujours eu des partisans qui ont considéré que l'intérêt des impôts sur le revenu est que ces impôts permettent d'assurer une sorte de redistribution des revenus au nom de la justice sociale. Mais de la même manière, il y a toujours eu des adversaires des impôts sur les revenus.

Aujourd'hui les choses sont un peu plus dépassionnées. Les adversaires considèrent que les impôts sur le revenu ont un caractère anti-économique car l'inconvénient est que ces impôts taxent les revenus indépendamment de leur emploi, de manière aveugle (casino ou restos du cœur). Pour eux, il y a des emplois utiles qui devraient être préservés de la taxation. On considère, dans une logique libérale, que l'épargne est un emploi utile car cela permet d'alimenter les marchés financiers (utile pour les emplois des entreprises). L'autre emploi vertueux est l'investissement. De plus, les adversaires critiquent la confiscation abusive que peuvent représenter ces impôts en particulier lorsqu'ils se présentent comme un caractère progressif.

La tendance dans tous les pays du monde est d'aller vers un allègement de la taxation des revenus et notamment d'en réduire la progressivité. En France, le taux maximum du barème était de 56,8%, aujourd'hui il est de 48%. Le but est de faire en sorte qu'il n'y ait pas une ponction fiscale trop importante. Car cela confisque une partie du revenu disponible qui pourrait être utilisée pour l'investissement. De plus, cela peut faire partir des gros portefeuilles.

B) Les impôts sur la dépense

L'imposition de la dépense consiste à taxer un contribuable lors de l'acquisition par ce contribuable d'un bien ou d'un service. Nous ne sommes pas si loin de l'impôt sur le revenu car cet impôt consiste à taxer un emploi du revenu.

On considère par ailleurs que l'impôt sur la dépense n'est pas si éloigné de la catégorie de l'impôt sur le capital (patrimoine). Lorsque l'on achète un bien immobilier, on transforme son revenu en investissement, on se constitue un capital. On paye la TVA sur l'achat de l'immobilier.

La notion de dépense en capital s'oppose à la notion de dépense sur la consommation. En achetant un produit de consommation, on ne s'enrichit pas. Ce sont les dépenses de consommation courante.

On fait une distinction entre deux groupes d'impôts sur la dépense : les impôts analytiques sur la dépense et l'imposition généralisée de la dépense.

a) Les impôts analytiques sur la dépense

Il s'agit d'impôts qui taxent une catégorie particulière de dépenses. Ce sont des impôts spécifiques, isolés.

Ils sont essentiellement constitués par de vieux impôts existant depuis très longtemps : ce sont les contributions indirectes. Ils pèsent sur des dépenses de consommation particulières : droits sur les alcools et droits sur les tabacs (ce sont maintenant des impôts sociaux).

On trouve ensuite la taxe intérieure sur les produits pétroliers (TIPP). C'est l'impôt sur le litre de l'essence. Il est très important dans son rendement. Il représente près de 12 à 13% de ses recettes fiscales : autant que l'IS.

b) L'imposition généralisée de la dépense

Cette imposition, dite généralisée de la dépense, est réalisée par un impôt, la TVA, qui se présente comme un impôt ayant un caractère général. Il taxe toutes les dépenses à l'exception de quelques-unes. La TVA ne touche pas la consultation médicale par exemple.

La première caractéristique est que cet impôt est récent : 1954 à l'initiative du polytechnicien Maurice Mauré. Cet impôt allie l'avantage de rendement sans entraver le développement économique.

Cet impôt est aujourd'hui copié dans 120 pays du monde, y compris dans les pays émergents où la consommation n'est pas forcément générale.

La TVA est un impôt sur la dépense à taux proportionnel fixe. Il existe 3 taux :

- Le taux normal (de droit commun) qui est de 19,6%, ce qui est assez élevé ;
- Le taux réduit de 5,5% qui ne s'applique que de manière limitée à certains produits de consommation courante de première nécessité (huile, pain, farine...). L'énumération est réduite
- Le taux super réduit de 2,1% qui ne concerne que certains produits pharmaceutiques et aussi quelques produits comme la presse

La TVA se présente comme un impôt d'une très grande simplicité administrative. Le fonctionnement de la TVA est un coût administratif fiscal très peu élevé. On se préoccupe aujourd'hui du coût de la gestion fiscale. La TVA est collectée par les entreprises qui vendent des biens et des services. Elles ont l'obligation d'appliquer la TVA car l'entreprise est un percepteur pour le compte du Trésor public. Elles ne la collectent pas pour elles-mêmes, elles doivent la reverser dans les caisses publiques pour chaque mois.

Lorsqu'il s'agit de grandes entreprises de distribution, la collecte est très importante, au cours du mois de la collecte, elles arrivent à disposer d'une trésorerie abondante qui va pouvoir être placée. Cet avantage joue bien évidemment moins pour le petit artisan.

Enfin, la TVA a un avantage qui lui est propre. Elle a été conçue pour être neutre à l'égard des entreprises. Il ne faut pas que la TVA soit supportée par les entreprises comme une charge supplémentaire. Un magasin paye pourtant la TVA à ses fournisseurs. En revendant le produit, le magasin perçoit à son tour la TVA. Comme il a acheté pour revendre, le magasin a été utile au Trésor public à deux reprises.

La neutralité de la TVA consiste à donner le droit aux entreprises de se faire rembourser la TVA qu'ils ont payé pour les besoins de l'entreprise. Cela s'appelle la **TVA récupérable**.

Il y a une très grande simplicité du remboursement de la TVA. On impute la TVA remboursable sur la TVA collectée. Cela ne coûte rien. L'entreprise verse moins de TVA, elle déduit ce qui doit lui être remboursé. Le problème est la fraude.

C'est d'ailleurs ce problème de fraude qui ternit un peu l'aspect génial de cet impôt. C'est le revers de la médaille de la TVA. Cet impôt est très intéressant en période de croissance économique.

Il faut avoir l'accompagnement administratif nécessaire pour suivre les transactions. Il faut un contrôle fiscal important.

2) Les grands débats en matière d'impôt sur la dépense

Pour les adversaires, on critique ce type d'impôts pour leur caractère injuste. Ils sont partisans de la justice sociale par l'impôt. Ils considèrent que ces impôts sont aveugles. Ils n'appréhendent pas les capacités financières propres des contribuables. Le taux de TVA est le même que l'on soit milliardaire ou au SMIC.

Les partisans de ces impôts considèrent qu'ils ont plusieurs qualités imminentes qui sont ce que Adam Smith appelait des éléments de commodité de l'impôt. Pour ne pas gêner l'économie, il faut qu'il obéisse à des principes de commodité.

La première qualité est que ces impôts sont respectueux du libre-arbitre individuel. Ils vont permettre au contribuable d'aménager la contrainte fiscale. L'économe paie moins d'impôts. L'impôt sur la dépense est celui qui se rapproche le plus de la liberté envisagée en 1789. Mais il y a des dépenses auxquelles on ne peut pas échapper.

La deuxième qualité est que ces impôts sont d'une grande commodité administrative puisque le fonctionnement du prélèvement fiscal est facilité. Il suffit qu'un individu se livre à une dépense. La commodité est aussi politique (psychologique) : les impôts sur la dépense sont dissimulés dans le prix, ils sont indolores. Il n'y a pas le même phénomène de rejet que pour l'impôt sur le revenu.

Le dernier avantage est une commodité économique. Ces impôts ne pénalisent pas l'épargne par exemple. Il ne taxe que l'emploi des revenus. Certains sont même allés jusqu'à demander la disparition de l'impôt sur le revenu.

C) L'impôt sur le capital (sur le patrimoine)

La notion d'imposition du capital

Les impôts sur le capital taxent la possession, la détention d'éléments immobiliers ou mobiliers qui par nature représentent des éléments en capital. On parle des immeubles construits ou non et les meubles comme les titres boursiers.

L'impôt sur le capital peut se présenter en même temps comme un impôt sur la dépense lorsqu'il est levé à l'occasion de l'acquisition par une personne d'un élément immobilier ou mobilier.

L'impôt sur le capital peut se présenter en même temps comme une forme indirecte de taxation sur le revenu lorsque cet impôt est prélevé à l'occasion de l'acquisition d'un bien en capital. Or, si l'on achète un élément en capital à l'aide de ses revenus qui ont déjà été taxés, on est taxé une deuxième fois.

2) Les grands impôts sur le capital dans le système fiscal français

Il existe dans notre système fiscal des impôts sur le capital. Il y a deux grands groupes d'impôts : ceux qui taxent la propriété du capital et ceux, plus anciens, qui ne taxent pas la propriété mais la transmission du capital.

a) Les impôts taxant la propriété du capital

L'ISF

En 1982, premier impôt sur le capital en France : l'impôt sur les grandes fortunes. L'intitulé de cet impôt illustre bien l'idéologie politique de l'époque : on taxe les gros pour moins taxer les petits. « Le mythe des gros ». C'est un impôt qui a été très discuté et controversé. L'opposition de l'époque affirme qu'elle le supprimera si elle arrive au pouvoir. C'est ce qui a été fait en 1986.

Cette tentative de 1982 n'a eu qu'une vie éphémère. Mais cet impôt est soumis à l'évolution politique. En 1988, les socialistes reviennent au pouvoir. Certains ont dit que c'est grâce à cet impôt qu'ils y sont revenus.

En 1988, c'est l'heure de la solidarité. C'est l'époque de la création du Revenu Minimum d'Insertion. On appelle le nouvel impôt sur les grandes fortunes : l'impôt solidarité sur la fortune qui financera en partie le RMI.

Le rendement de cet impôt laisse perplexe : 1% des recettes du budget de l'Etat. Soit la France est un pays de pauvres, soit on considère que c'est dû à deux facteurs : une assiette étroite (soit l'impôt ne taxe que certains éléments et pas tous ceux qu'il pourrait taxer, soit certaines personnes arrivent à y échapper). Il existe un certain nombre d'exonérations. Certains biens devraient être taxés par l'impôt mais l'ISF ne taxe pas les biens de collection (œuvres d'art, grands bijoux...). On avait décidé ceci pour ne pas décourager le marché de l'art. De la même façon : exonération pour les ¾ des bois et des forêts.

Les propriétaires de biens en capital ne sont taxés qu'à partir d'un seuil minimal : 150 000 euros environ.

L'ISF est un impôt à taux progressif, le législateur lui a donc assigné une fonction de redistribution, de correction des inégalités. Mais le barème de taux d'imposition de l'ISF se caractérise par des taux extrêmement réduits : 0% à 1,8% (??).

Raffarin n'a pas supprimé l'ISF l'année dernière car il avait le souvenir de l'IGF de 1986. Le plupart des pays d'Europe qui l'avaient adopté ont supprimé cet impôt. Cela a été justifié par le souci de pouvoir se situer sur le terrain de la concurrence fiscale. L'Espagne ou l'Allemagne ont préféré offrir un système fiscal dans lequel il n'existe pas de taxation du capital.

Certains impôts locaux

Les deux taxes foncières taxent les immeubles bâtis ou non bâtis auprès de leurs propriétaires. L'assiette de ces deux taxes est constituée par la valeur locative de l'immeuble. Ce n'est pas le loyer que paye le locataire, c'est une valeur estimée par l'administration fiscale de ce que rapporterait l'immeuble s'il était loué. On ne retient pas le vrai loyer mais sa valeur estimée.

Un impôt sur le capital taxe la valeur du capital. Là ce n'est pas le cas, même si cela y ressemble car ce sont les propriétaires qui sont taxés. On est donc en présence d'un impôt sur le revenu estimé, sur le rendement locatif estimé.

La taxe professionnelle a pu être qualifiée comme un impôt local sur l'entreprise. C'est un impôt dont l'assiette est constituée par une partie du prix de revient des immobilisations (terme plus large qu'immeuble) qui figure à l'actif du bilan de l'entreprise.

b) Les impôts ne taxant pas la propriété mais la transmission du capital

Les impôts qui taxent la transmission du capital sont des impôts qui ont un caractère très irrégulier et hypothétique. Ces impôts sont des impôts anciens (contrairement à l'ISF), ils ont été très bien tolérés par la société précisément par leur caractère irrégulier.

Il y a deux catégories de transmission qui y sont soumises : les transmissions à titre onéreux (TTO) et les transmissions à titre gratuit (TTG).

Les transmissions à titre onéreux.

Ce sont les ventes qui représentent une transmission de capital à titre onéreux. On a deux types d'impôts qui taxent ce genre de transmissions.

La catégorie la plus habituelle est celle des droits de mutation à titre onéreux sur les ventes d'immeubles (les frais de notaires dans le langage courant). Ils appartiennent à une famille d'impôt très ancienne : les droits d'enregistrement. On paye l'impôt lors de l'enregistrement d'un acte (notarié, administratif) : on donne à l'acte son caractère authentique et prouve la date).

C'est le vendeur qui est redevable de cet impôt, qui est le contribuable. Mais le système fiscal ne fait pas obstacle à ce que l'acquéreur prenne en charge entièrement ou en partie les droits d'obligations à titre onéreux. Ils sont aujourd'hui à un taux d'environ 6%. Ce sont des impôts départementaux, on peut avoir quelques petites différences.

Ce droit de mutation à titre onéreux sur les ventes d'immeuble ne concerne que les immeubles anciens (au sens du CGI : un immeuble qui a plus de 5 ans). Il va être réputé ancien, même avant ses 5 ans, lorsqu'il s'agit d'un immeuble neuf. On parle de la TVA immobilière : 19,6%.

L'autre catégorie concerne l'acquisition d'un fond de commerce. On parle de droit de mutation à titre onéreux sur les fonds de commerce. Mais c'est un impôt de l'Etat. Le taux d'imposition est progressif avec une franchise (jusqu'à concurrence d'une valeur l'impôt ne s'applique pas : ici à partir de 25 000 euros).

La fragilité de ces droits d'enregistrement résulte du fait que l'assiette de ces impôts est constituée par la valeur vénale du bien acquis. Certains se sont rendu compte qu'il était facile de payer moins d'impôts en ne déclarant pas la valeur vénale exacte. On déclare une partie dans la déclaration du notaire et l'autre en « dessous de table ».

Ces impôts sont tributaires de la bonne foi des contribuables. Mais l'administration fiscale a la possibilité de vérifier la véracité des valeurs vénales officielles. Elle doit alors prouver les dessous de tables. Pour cela, elle a le pouvoir, si elle constate que la valeur vénale déclarée est inférieure à celle du marché, de substituer la valeur déclarée à celle du marché. Cette disposition permet de préserver les droits du Trésor et de contourner la difficulté du dessous de table. Mais lorsque le contribuable honnête fait une bonne affaire car le vendeur était pressé par exemple, s'expose à un redressement fiscal ultérieur.

Les transmissions à titre gratuit

Ce sont les cas dans lesquels, les biens d'un patrimoine vont être transmis par le propriétaire à une autre personne mais à titre gratuit. C'est le cas des donations et celui des successions.

En ce qui concerne les droits de donation, en droit commun ces impôts ressemblent très fortement aux droits de successions, en particulier en ce qui concerne le taux d'imposition. C'est celui qui reçoit (le donataire) qui est taxé, ce n'est pas le donateur. Par exception à ce droit commun, le législateur, dans les dix dernières années, a multiplié les exonérations ou allègements des droits de donation.

Par exemple en prévoyant que dans le cas des donations des parents aux enfants ou des grands-parents aux petits-enfants, il y ait des allègements voire des exonérations. Le législateur a voulu encourager ces donations. Il a supprimé les droits de donations lorsqu'elles n'excèdent pas certaines limites : lorsque les parents donnent à chaque enfant un maximum de 45 000 euros tous les 10 ans. Il faut être riche et parent très vite pour le faire un maximum de fois...

Ces mesures d'allègements qui visent à encourager les donations à l'intérieur du cercle familial ont un but économique : que les patrimoines familiaux soient transmis assez tôt parce qu'on fait l'hypothèse sont plus dynamiques et

qu'ils ont plus de besoins économiques à satisfaire. On pense que cela se ressentira dans le circuit économique, notamment au niveau de la consommation.

On ne favorise pas les successions, cela n'aurait pas d'intérêt car elles se font de toute manière à la mort du propriétaire du capital et que cela arrive de plus en plus tard. Les jeunes n'ont alors pas le même dynamisme économique. C'est du vivant du propriétaire qu'il faut que la transmission se fasse.

Les droits de succession sont des impôts payés par les héritiers. L'impôt taxe la valeur du patrimoine reçu par l'héritage. C'est chaque héritier qui en est redevable.

Ces droits de succession sont pour beaucoup considérés comme illégitimes : l'Etat se fait le cohéritier, il s'invite à la table de tous les héritages... Ce sont des impôts mal acceptés.

Le deuxième problème qui s'est posé et qui continue encore à se poser dans une moindre mesure, est la lourdeur des droits de succession. Contrairement à certains pays comme la Grande-Bretagne, le système fiscal français taxait tous les héritages (oncle, tante) sur le premier euro, il n'y a pas de franchise. En GB la franchise était de 150 000 euros. Dans le système français, les héritages entre colatéraux (cousins...) n'ont pas de franchise et entre non parents = taxation au premier euro au taux maximum : 60%. En France on a juste une franchise de 45 000 euros pour les héritages en ligne directe (parents à enfants...).

Sarkozy, alors ministre de l'éco-fi a fait institué une franchise de 100 000 euros pour tous les héritages et une franchise de 45 000 euros supplémentaires pour les héritages en ligne directe. On se rapproche donc de la franchise anglaise.

II. La classification selon les techniques de taxation (les modalités techniques d'imposition)

A) La distinction entre impôt réel et impôt personnel

1) Les notions d'impôt réel et d'impôt personnel

a) La notion d'impôt réel

Elle vient du latin « res » : chose. L'impôt est dit réel lorsqu'il va taxer une matière économique (une assiette) sans tenir compte de la situation personnelle du contribuable, il l'ignore, sans même se préoccuper de son identité. Il frappe le contribuable et taxe *ratione materiae*. L'exemple type est la TVA.

b) L'impôt personnel

C'est l'impôt qui certes va taxer une valeur économique, mais la taxation va être aménagée pour tenir compte de la situation personnelle du contribuable, par exemple sa situation familiale. C'est un impôt personnalisé : le montant de l'impôt va être aménagé en fonction de la situation personnelle financière du contribuable : on tient compte de sa **capacité contributive**. L'exemple type est l'IRPP. Taux progressif, allègements en fonction des mineurs à charges...

2) Les avantages et inconvénients de ces deux types d'impôt

a) D'un point de vue administratif

L'impôt réel est bien supérieur en avantages à l'impôt personnel. Les avantages de l'impôt réel sont : sa très grande simplicité de fonctionnement (commodité administrative selon Smith) car c'est un impôt qui peut fonctionner sans un système admin lourd.

Il suffit de mettre en place un système admin minimum qui donne à l'admin fiscale les infos nécessaires concernant les impôts réalisés. Il faut ensuite prévoir un service qui procède à la récolte de l'impôt. Le coût de l'admin fiscale est très importante, dans tous les pays aujourd'hui. Il faut que l'impôt soit rentable.

L'inconvénient se situe surtout sur le terrain de l'impôt personnel. Il suppose que soit connue la situation personnelle des contribuables. La meilleure façon est de les inviter à produire dans une déclaration les éléments nécessaires : c'est la mise en place d'un système déclaratif.

Cela n'est concevable que dans les pays développés où les contribuables savent lire et écrire. La personnalisation de l'impôt n'est donc possible que si des pré-requis économiques et sociaux sont présents. Cela entraîne l'obligation pour l'admin d'avoir la capacité de traiter les informations produites.

Pour l'IRPP, il y a 33 millions de déclarations à traiter entre février et septembre. Maintenant, on va recevoir des déclarations pré-remplies. L'admin française s'est dotée d'un système informatique poussé mais aussi grâce au téléchargement des déclarations. Cela n'est faisable que dans les pays les plus développés.

À supposer que ces conditions puissent être réunies, l'autre problème est la nécessité d'un service de contrôle fiscal puisque l'on fonde l'imposition sur les éléments déclarés. Le fisc dispose d'un arsenal très important, mais cela pose le problème de la compatibilité avec les exigences de l'Etat de droit.

Pour finir, l'impôt personnel suppose que soient définis des critères de personnalisation. Il faut que ces critères soient pertinents. Un système fiscal doit répondre aux exigences de la situation dans lequel il s'inscrit. Il arrive que les critères de personnalisation deviennent obsolètes en raison des mutations de la société.

On en avait institué un en 1945 qui était destiné à donner un allègement d'impôt supplémentaire en ce qui concerne l'IRPP pour les mères célibataires avec enfant à charge. Ce mécanisme a duré jusqu'en 1986. Dans les années 45-50, la mère célibataire de l'époque était la fille-mère : jeune femme en détresse dont les sentiments avaient été bafoués. Elle n'avait pas choisi la situation à l'époque, c'était par défaut : pas de contraception, de concubinage reconnu par les mœurs. La société française a changé : baisse du mariage, monté du concubinage... Il y avait alors une situation d'inégalité puisque des personnes ayant volontairement choisi d'avoir des enfants hors mariage bénéficiaient d'avantages fiscaux que n'avaient pas des couples mariés.

b) Avantages et inconvénients d'un point de vue de politique économique et sociale

Si l'on examine la différence entre les impôts réels et personnels d'un point de vue économique, politique ou social, il n'existe pas d'approche objective. Il n'y a que des appréciations divergentes. Il y a des partisans tout à fait convaincus des mérites de l'impôt réel : le mérite essentiel est cet impôt protège le plus les libertés individuelles et fondamentales, et les droits fondamentaux ; cet argument est avancé, car ces impôts ne sont pas personnalisés. Pour les adversaires résolu de ce type d'impôt, l'argument essentiel retenu est qu'ils sont aveugles et par conséquent ils ont le défaut essentiel d'être source d'injustice sociale puisque les impôts réels ne s'intéressent pas aux capacités contributives

B) La distinction entre impôt direct et impôt indirect

1) La notion d'impôt direct et d'impôt indirect

a) Le critère administratif

L'impôt est dit direct lorsqu'il est recouvré par l'administration fiscale au moyen d'un titre de recouvrement (un titre de perception). Ce titre est un acte administratif qui a le caractère exécutoire, l'admin fiscale va donc pouvoir poursuivre par exécution forcée (prérogatives de puissance publique). Ce titre de perception est ce que l'on appelle aussi dans le langage familier, un avis d'imposition (montant, date butoir, où payer).

Lorsqu'on choisit l'impôt direct, il faut être conscient de la lourdeur que cela entraîne, il faut écrire à chaque contribuable, ils doivent être préalablement identifiés (il faut les recenser), il faut poursuivre les personnes qui changent d'adresse. Il faut aussi mobiliser des énergies administratives pour calculer le montant des impôts dû par les contribuables.

C'est un coût administratif qui pèse sur la dépense publique.

Pour l'impôt indirect, c'est le contraire absolu. On le dit indirect lorsqu'il est recouvré spontanément par l'administration fiscale. Le contribuable paie « spontanément » l'impôt (l'impôt est payé au comptant). L'impôt indirect le plus connu est la TVA. Le contribuable paie sans même s'en rendre compte. Mais d'un point de vue juridique on distingue deux types de contribuables (réel : nous et légal : entreprises qui collectent l'impôt en tant que percepteur pour le compte de l'Etat).

b) Le critère économique

Il faut réfléchir sur l'**incidence de l'impôt** sur le plan économique, c'est-à-dire chercher à déterminer si l'impôt payé par un contribuable est supporté ou non effectivement par lui. La TVA est payée au Trésor public, légalement, par les entreprises qui la collectent pour le compte de l'Etat (redevables légaux). Mais les entreprises ne sont pas les contribuables réels de l'impôt, c'est le consommateur qui a supporté la charge réelle de l'impôt. On dit ici qu'il y a une **translation de la charge fiscale**.

Cette translation a été voulue par le législateur. Mais il en existe qui ne sont pas voulues par lui : une entreprise paie l'impôt sur les sociétés pour ses bénéfices, elle essaye de récupérer du côté du prix de vente le maximum de charges (y compris les charges fiscales).

2) Quelle est la place des impôts direct et indirect dans le système fiscal français ?

On sait que les impôts indirects coûtent beaucoup moins cher que les impôts directs.

Dans la famille impôt direct, nous avons l'IRPP perçu selon la technique du titre de perception, l'impôt sur les sociétés, la CSG et la CRDS. Nous avons également les impôts locaux dits directs (les 4 grandes taxes).

Font partie de la famille des impôts indirects, la TVA, les contributions indirectes (droits sur les tabacs et alcools), les droits d'enregistrement, la TIPP et l'impôt de solidarité sur la fortune (ISF). Pour ce dernier, le législateur n'avait pas précisé s'il était direct ou indirect, c'est le TC qui l'a déterminé. Cet impôt donne lieu chaque année à une déclaration du contribuable, on a donc tendance à le ranger dans la famille des impôts directs car on l'assimile à l'IRPP. Le TC l'a qualifié d'impôt indirect car la distinction est fondée sur le mode de recouvrement de l'impôt : l'ISF donne lieu à une déclaration du contribuable, mais il calcule lui-même le montant et doit le s'en acquitter lui-même devant l'admin fiscale.

L'intérêt de savoir si nous sommes en présence de l'un ou l'autre découle des besoins du contentieux fiscal. En effet, il n'y a pas de juge unique : ni seulement le JA ni seulement le juge judiciaire, la compétence est partagée : tantôt l'un, tantôt l'autre. Il y a une **dualité de compétence juridictionnelle**.

Or la répartition des compétences entre les deux ordres de juridiction en matière fiscale est en partie fondée sur la distinction entre impôt direct (JA) et indirect (juge judiciaire).

C) La distinction entre impôt proportionnel fixe et impôt progressif

La singularité de cette distinction est qu'elle porte sur la façon d'envisager le mode de calcul de l'impôt. On disait déterminer « le tarif de l'impôt » dans les systèmes fiscaux anciens (AR) : on déterminait des impôts avec un montant forfaitaire. Il en existe toujours (les recettes de poche) comme les timbres fiscaux.

Aujourd'hui le montant de l'impôt est calculé au moyen d'un pourcentage que l'on appelle un taux d'imposition. À noter que taux et tarif ont la même racine.

Selon les systèmes fiscaux, le taux d'imposition est fixe (pour les sociétés : 33,33%) que l'on appelle proportionnel. C'est le taux proportionnel fixe.

Il existe aussi le taux d'imposition progressif.

1) La notion d'impôt proportionnel et d'impôt progressif

a) La notion d'impôt proportionnel

C'est un impôt dont le taux d'imposition est un pourcentage fixe applicable à tous les contribuables relevant de l'impôt en question. La TVA est à ranger parmi ce type d'impôt même s'il y a plusieurs taux, mais pour chaque catégorie de produit passible du taux normal, réduit ou super réduit, c'est toujours le taux applicable au produit, quel que soit le contribuable. **Il n'y a pas d'application différenciée du taux d'imposition en fonction du contribuable.**

Ce taux proportionnel fixe va s'appliquer à l'assiette quel que soit le montant de cette base d'imposition.

b) La notion d'impôt progressif

La grande différence avec le premier impôt est que l'impôt progressif n'est pas affecté d'un seul taux d'imposition mais de plusieurs taux. Cet ensemble de taux figure dans ce que l'on appelle **un barème de taux d'imposition**.

À la différence de la TVA qui a plusieurs taux, l'impôt progressif est l'impôt pour lequel peut s'appliquer pour un même contribuable et pour une même assiette tout l'ensemble de taux contenu dans le barème. Si l'assiette est susceptible de cela.

Ces taux d'imposition vont de 0 en croissant.

Dans le système de l'impôt progressif, l'application de ces différents taux d'imposition s'effectue par **tranches de valeur**. (Voir le barème d'imposition de l'IRPP).

Exemple du barème 2005 de l'IRPP :

Pour une première tranche de valeur comprise entre 0 euro et 4334 euros, le taux est de 0%. Chaque année, Si j'ai un revenu de 10 000 euros, on doit le décomposer : jusqu'à 4334 euros, je ne suis pas taxé. C'est la partie que l'on considère indispensable : *les francs utiles*. C'est inspiré de la **théorie marginaliste**.

Seul 5666 euros seront taxés. La deuxième tranche de revenus va de 4334 à 8524 euros : à 6,83%. Je ne serais donc imposé que de 386,9878 euros.

8524 à 15 004 : 19,14%.

15 005 à 24 294 : 28,26%.

24 295 à 39 529 : 37,38%.

39530 à 48 547 : 42,62%.

À partir de 48 548 : 48,09%.

On peut regarder **le rythme de rapidité de la progressivité**. Il y a un premier choc à 4334. La progressivité est très rapide sur des parties faibles de revenus. L'IRPP pèse donc fortement sur les parties de revenus faibles.

Le dernier taux s'appelle le **taux marginal**. Car on considère que ce taux ne s'applique qu'à une faible partie de contribuables.

Ce taux marginal de 48,09% est en baisse (comme tous les taux) depuis plusieurs années car l'approche des pouvoirs publics français (comme ailleurs) est de baisser les taux d'imposition à l'IRPP. Cela n'a pas de couleur politique. Ce qui nous montre que **sur le plan de la doctrine, la notion de l'impôt progressif est en crise**.

Ce taux marginal de 48,09% a sensiblement baissé, il était avant 1997 à plus de 56%. Il y avait des contestations fortes de ce taux marginal dit spoliateur, pesant trop fortement sur les contribuables. La Suède se distinguait avec des taux d'impositions qui pouvaient atteindre 90% : fuites de contribuables fortunés dont Bergman. C'est le risque du **vote par les pieds**.

À partir de 2007, une nouvelle étape sera franchie avec une réforme du barème de taux d'imposition à l'IRPP qui sera simplifié. Il n'y aura plus 7 tranches, mais 4 tranches. Ce qui veut dire que l'on va **alléger la recherche d'une progressivité fine de l'impôt**.

2) La place de ces impôts dans le système fiscal français

Le premier constat est que le système fiscal français combine les deux types d'impôts. On observe cependant une **place non négligeable des impôts proportionnels**.

Les principaux impôts proportionnels sont la TVA, une grande partie des droits d'enregistrement (notamment droits de mutation à titre onéreux), les grandes taxes directes locales, l'impôt sur les sociétés et la CSG et la CRDS. L'impôt sur les sociétés et la CSG sont des impôts directs.

Pour les impôts progressifs, nous avons un impôt emblématique : l'IRPP. Il est beaucoup moins emblématique que ce qu'il a pu être : il a contribué à forger l'idéologie selon laquelle l'imposition des revenus est forcément progressive. Il s'est produit une sorte de rupture. Les nouveaux impôts sur le revenu (CSG et CRDS) ont rompu avec la tradition française : ce sont des impôts proportionnels à taux fixe. Est-ce une évolution positive tournée vers l'avenir ou un retour en arrière : philosophie du 19^e ?

À côté de l'IRPP, nous avons l'ISF dont peu de personnes savent qu'il est rangé dans la famille des impôts indirects mais aussi dans la famille des impôts progressifs dont le barème est composé de 7 taux d'imposition comme l'IRPP : de 0% (jusqu'à 750 000 euros). Le taux marginal est de 1,8%.

On trouve aussi les droits de successions en ligne directe avec un barème qui va de 0% (jusqu'à 100 000 euros) à 40%. Ce barème est applicable également pour les successions entre époux.

La tendance est au développement des impôts proportionnels. Ce phénomène n'est pas franco-français. C'est une tendance mondiale, amorcée par les pays les plus développés mais suivie par les pays moins développés.

La tendance est également à la simplification des systèmes fiscaux. Deux raisons essentielles à cela : un impôt simple pose moins de difficulté de gestion, c'est moins coûteux. De plus, il y a une **crise idéologique de la progressivité de l'impôt**.

3) Les fondements de la distinction entre impôt proportionnel et impôt progressif

La distinction ne se pose pas uniquement sur le plan technique. Elle relève sur le fond de **deux conceptions différentes et même divergentes** de la **justice fiscale**. Les deux camps considèrent que chacun a raison dans la recherche de l'impôt juste.

a) La conception de la justice fiscale dans la conception proportionnaliste

Les proportionnalistes considèrent que l'impôt juste doit être proportionnel. C'est celui qui doit **taxer le contribuable au prorata** (de ce que l'on gagne ou de ce que l'on dépense).

Deux considérations sont avancées pour défendre ce point de vue : ils considèrent que l'impôt proportionnel permet d'assurer une variation du montant de l'impôt en proportion (prorata) de la base d'imposition. Celui qui gagne ou dépense 10 fois plus, paie 10 fois plus. Cette thèse est apparue notamment au début du 19^e car on avait le souvenir d'une fiscalité de l'AR qui était forfaitaire.

Le deuxième argument est **la neutralité** de l'impôt proportionnel. Il est neutre en ce sens qu'il n'intervient pas en matière économique et sociale car il conserve les rapports économiques et sociaux, tels qu'ils étaient avant l'imposition. Il faut considérer que cette vertu de la neutralité est soutenue par la théorie libérale classique : chacun mérite la place qu'il a dans sa société. Celui qui gagne 10 fois plus, travaille 10 fois plus, est 10 fois plus intelligent... (Adam Smith : « A chacun selon ses mérites »). Chacun ne doit tirer de la société que ce qu'il y amène par son énergie et ses capacités.

Avec cette approche de la société, la fiscalité ne doit pas interférer pas dans les différences économiques et sociales en réduisant les inégalités. La justice n'est pas de prendre à ceux qui ont plus pour donner à ceux qui ont moins. **Les différences sont justes**. C'est le postulat de départ, ce n'est pas l'impôt qui doit intervenir.

b) La conception progressiviste de l'impôt

Le postulat est radicalement différent. Les partisans de cet impôt considèrent qu'il doit y avoir un objectif de la société qui doit être d'instituer une justice sociale. **Ils ne recherchent pas un impôt juste mais une meilleure justice sociale**. De plus ils veulent utiliser l'impôt comme un instrument pour réaliser cette justice sociale : **la justice sociale par l'impôt**.

L'impôt juste est celui qui va permettre de **corriger les inégalités économiques et sociales**. Il a donc une double finalité.

La première est une **finalité budgétaire** (utiliser l'impôt comme moyen de réaliser des recettes pour financer les dépenses publiques). C'est la finalité la plus traditionnelle. Au Moyen Age, c'était pour payer les dépenses militaires du Seigneur.

La deuxième est la **finalité extrabudgétaire**. L'impôt est utilisé non pas pour trouver des ressources, mais comme un instrument de politique économique et sociale. Cette finalité justifie et nécessite le recours à un taux d'imposition progressif car c'est un instrument de réduction des inégalités. On dit qu'il permet d'**organiser une redistribution des revenus**. L'impôt progressif est aménagé de manière à ne pas peser du tout ou faiblement sur certaines catégories de contribuables et lourdement sur d'autres.

Celui qui gagne 10 fois plus peut payer 20 fois plus. C'est plus que proportionnel puisque certains payent à la place d'autres. Selon la dose de progressivité retenue, les écarts de revenus peuvent être différents. Ce n'est plus le marché qui les organise.

La progressivité a connu son point d'orgue dans les débats politiques à la fin du 19^e. Les radicaux-socialistes défendaient cette idée et notamment Joseph Caillaud. Il y a également les réformistes sociaux comme les Catholiques sociaux et le **solidarisme municipal** (centre-gauche : la transformation de la société ne doit pas se faire comme les marxistes par la haut mais par le bas : on a pas besoin d'attendre le grand soir, notamment dans le cadre des communes). Ils faisaient partie du groupe des solidaristes. Cela a été renforcé par **l'école de l'utilitarisme économique**.

La progressivité existait déjà notamment au 18^e, en liaison avec les Lumières. Rousseau : « **Celui qui n'a que le simple nécessaire ne doit rien payer du tout. Par contre la taxe de celui qui a du superflu peut aller au besoin jusqu'à la concurrence de tout ce qui excède son nécessaire** ». C'est une vision très radicale de la progressivité. Selon lui, on peut prendre tout ce qui dépasse le revenu nécessaire.

D) La distinction entre impôt analytique et impôt synthétique

Cette distinction repose sur deux méthodes différentes d'envisager l'opération de taxation, plus précisément en ce qui concerne l'assiette.

1) Les impôts analytiques

Ce que l'on appelle impôt analytique est un impôt qui taxe isolément une opération économique. Exemple : les droits sur les tabacs. La TVA est également un impôt analytique : on la paie chaque fois qu'on se livre à une opération économique taxée par la TVA. Idem pour les droits de mutation à titre onéreux : on paie à chaque achat d'appartement.

L'avantage est, en termes de politique fiscale pour les pouvoirs publics, de permettre de pratiquer une **discrimination de taux suivant la nature économique de l'opération pour des raisons économiques ou sociales**. Si l'on souhaite faire arrêter les gens de fumer, il suffit de taxer très fortement le tabac.

L'inconvénient est que **ce type d'impôt ne permet pas de personnaliser l'imposition**. On ne peut pas notamment introduire une progressivité.

2) L'imposition synthétique

Un impôt synthétique se nomme aussi un **impôt global**. C'est un impôt qui ne va pas taxer élément par élément mais taxer **un ensemble d'opérations dans une période déterminée**.

Exemple : l'IRPP : **il taxe en une fois le revenu global du contribuable** (toutes les sources de revenus : salarié, propriétaire d'un immeuble en location, intérêts du porte feuille de titres...). On l'appelle également global car il permet de **taxer en une seule fois tout le foyer fiscal**.

Les avantages sont la **simplification** : on taxe en une seule fois tout et pour tout le monde. L'autre avantage est que cette technique permet de mieux **personnaliser l'impôt** puisque le revenu global va être le critère permettant d'appréhender les capacités contributives du foyer pour ensuite déterminer le montant des allocations par exemple.

Les inconvénients sont au nombre de deux. Le premier est que lorsque la taxation globale est couplée avec la progressivité. Si l'on se marie, on est obligatoirement imposé selon la technique d'imposition globale. Mais si les deux conjoints ont des revenus, le risque est que cela accroisse le poids de l'impôt lorsque les revenus sont hauts. Ce n'est pas le cas si l'un des conjoints n'a pas de revenu (au contraire : allègements fiscaux).

Le deuxième inconvénient est que cette technique ne respecte pas toujours les volontés des contribuables. Une personne mariée peut très bien avoir envie d'une identité fiscale propre. En Suède, les femmes mariées peuvent être imposée personnellement si elles le souhaitent.

E) La distinction entre impôt de répartition et impôt de quotité

Cette distinction est fondée sur la technique de répartition de l'impôt entre les contribuables.

1) Définitions

a) L'impôt de répartition

C'est un impôt pour lequel il n'existe pas un taux d'imposition fixé à l'avance. Cela n'existe plus aujourd'hui (après la révolution et pour les impôts locaux jusqu'en 1981). Comment fait-on pour assurer la mise en œuvre des impositions ?

Cela correspond aux besoins de sociétés peu développées. Ce qui est fixé à l'avance, c'est le montant total des impôts à recouvrer. L'admin fiscal se charge alors de répartir le montant attendu au prorata des bases d'imposition des contribuables. La répartition est mécanique : c'est une règle de trois.

b) L'impôt de quotité

C'est l'impôt d'aujourd'hui : le taux d'imposition est fixé à l'avance par le Législateur. Le produit total n'est donc qu'estimé. La loi du 10 janvier 1980 a institué la possibilité pour les collectivités locales de fixer le taux d'imposition des taxes locales (liberté de vote des taux). On a modernisé tardivement le système fiscal.

2) Avantages et inconvénients

L'avantage de la technique de répartition est la **très grande sécurité financière du Trésor public**. On connaît à l'avance le montant d'impôt que l'on va recevoir. De plus, dans ce système, **la fraude fiscale devient inoffensive pour le Trésor public** (d'où la sécurité). Si des contribuables ne sont pas identifiés, l'impôt est réparti sur ceux qui sont identifiés.

L'inconvénient est qu'**elle ne permet pas de donner les moyens d'une politique fiscale fine aux autorités concernées**. Par exemple, jusqu'en 1981, les collectivités n'avaient pas le moyen d'avoir une politique fiscale à l'égard de leurs contribuables.

L'avantage de l'impôt de quotité est qu'il assure une certaine **sécurité juridique et financière au contribuable**, une certaine **transparence**. On peut déterminer l'épargne nécessaire. On peut également opposer le taux qui aurait dû être retenu par l'admin fiscal.

L'inconvénient **pour le Trésor public, le produit de l'impôt est incertain**. On peut le prévoir, mais il n'y a pas d'assurance. Le montant ne dépend pas uniquement du taux mais du volume des échanges, élément que ne maîtrisent pas pouvoirs publics.

Chapitre 2 : Les principes fondamentaux du droit fiscal

Ces principes fondamentaux peuvent très rapidement être présentés comme des règles qui définissent quelle est l'étendue et quelles sont les limites du pouvoir fiscal, c'est-à-dire des pouvoirs de la puissance publique en matière fiscale.

On peut dire que ces principes doivent être compris comme des principes qui définissent le droit de lever l'impôt. Si on devait définir le droit fiscal, on pourrait dire que c'est le droit de lever l'impôt. Ces principes nous montrent que nous ne sommes plus comme la France de l'ancien régime, dans une société avec un pouvoir arbitraire en matière fiscale. On voit à quel degré...

Section 1 : Les principes à valeur constitutionnelle

Section 2 : Les principes généraux du droit

Section 1 : Les principes à valeur constitutionnelle

I. Le principe de la légalité de l'impôt

Ce principe est le plus important car il définit, détermine, les sources du droit fiscal. Donc normalement une norme fiscale ne peut être qu'une norme législative.

A) Les sources et la portée du principe

1) Les sources

Le principe de la légalité de l'impôt est affirmé en droit positif dans deux types de dispositions : dans la constitution de 58 (art. 34) et dans la DDHC (art. 14).

L'article 34 de la constitution de 58 dispose : « *La loi fixe les règles relatives à l'assiette, au taux, et modalités de recouvrement des impositions de toute nature* ».

Article 14 de la DDHC : « *Tous les citoyens ont le droit de constater par eux-mêmes ou par leurs représentants la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement, d'en suivre l'emploi et d'en déterminer la quotité, l'assiette, le recouvrement et la durée* ».

Le principe de la légalité se rattache ici au fait que l'impôt doit être consenti, directement ou par les représentants. Cet article explique avant tout le principe du consentement de l'impôt, et ce faisant il exprime l'idée de la légitimité de l'impôt. Il nous dit que l'impôt n'est légitime que s'il a été consenti, politiquement par les citoyens et donc juridiquement qu'à condition qu'il soit fixé par la loi, la représentation du peuple. Les citoyens doivent être à la source de l'imposition.

2) La portée

Le premier constat est que lorsqu'on regarde les deux catégories de sources, on peut observer que le principe de la légalité organise une compétence exclusive du législateur dans la création des **normes** fiscales.

De plus, non seulement cette compétence de la loi en matière fiscale est exclusive, mais c'est une compétence très étendue. En effet, le législateur fixe les règles concernant l'assiette, le taux, les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures. C'est une compétence qui est réservée au Parlement et aucune autre autorité ne peut s'y substituer.

Troisième observation : puisque le législateur dispose d'une compétence exclusive et étendue, il est obligé de l'assumer. Cette compétence de création des normes en matière fiscale, le législateur ne peut pas valablement la déléguer à d'autres autorités notamment au pouvoir réglementaire.

Le Conseil constitutionnel surveille si le Parlement assume bien cette compétence exclusive sans la déléguer. Il contrôle les oublis (rares) comme les modalités de recouvrement ou le taux... Le Conseil utilise un terme pour stigmatiser le cas où le Parlement ne remplirait pas sa tâche : ce sont les **cas d'incompétence négative du législateur**.

Quatrième observation : cette mission exclusive et l'interdiction de déléguer le pouvoir de création des normes fiscales, ne doivent pas être confondues avec la possibilité qu'a le Parlement de confier au pouvoir réglementaire **une compétence subordonnée d'exécution pour l'application des lois fiscales**. Le Parlement ayant une compétence étendue, on considère qu'il peut se faire aider par le pouvoir exécutif en lui confiant la mission de prendre par décrets ou par arrêtés les mesures nécessaires à l'application des lois fiscales.

Par exemple, il arrive que le législateur prévoit l'application d'un taux réduit en matière d'imposition, comme en TVA pour certaines catégories d'entreprises, qui sera subordonnée à une vision claire des mouvements de recettes. Le Parlement pourra demander au pouvoir réglementaire de préciser quelles sortes de documents seront nécessaires pour permettre cette dérogation.

Il n'y a pas ici de création de norme fiscale. Il s'agit d'une assistance du pouvoir réglementaire.

Enfin, l'exclusivité de la création des normes fiscales n'interdit pas que dans certains cas, puisse être organisé **un démembrement du pouvoir fiscal**. Autrement dit, une sorte de découpage dans l'organisation du pouvoir fiscal.

C'est le cas en France avec le partage du pouvoir fiscal entre l'Etat et les collectivités territoriales. Nous avons un **système fiscal dualiste** : impôts d'Etat et impôts locaux. Depuis 1982 (1981 ?), les collectivités territoriales ont le droit chaque année de fixer les taux d'imposition des 4 grands impôts directs locaux. On constate donc que ce n'est pas le législateur qui fixe ici ces taux d'imposition. Apparemment, cela ne respecte pas l'article 34 de la constitution.

Sur quel fondement juridique ce partage est-il organisé ? La légalité de l'impôt a valeur constitutionnelle. Nous avons un autre principe constitutionnel qui permet de déroger à la légalité de l'impôt : il s'agit de **la libre administration des collectivités territoriales**. Elles peuvent voter légitimement le taux de leurs impositions et donc d'une certaine manière porter atteinte au principe de la légalité de l'impôt.

Le principe de libre administration des collectivités territoriales justifie l'atteinte au principe de légalité de l'impôt. Ce pouvoir des collectivités locales ne déroge pas vraiment au principe car elles le tiennent du législateur lui-même. C'est la loi qui leur donne compétence chaque année pour fixer les taux et c'est le législateur qui fixe les règles et le cadre juridique que les collectivités doivent respecter à ce sujet.

B) La valeur actuelle du principe (les limites)

La souveraineté du législateur en matière fiscale n'est pas aussi effective qu'on pourrait le penser. Il y a deux grands types de limites : les limites externes et les limites internes.

1) Les limites externes du principe de la légalité

La souveraineté effective du Parlement en matière fiscale, le rôle effectif de la loi est aujourd'hui très largement réduit par le développement d'un droit externe qui touche le domaine fiscal. Il est issu de deux éléments : les conventions fiscales internationales et le droit communautaire.

a) Les conventions fiscales internationales

Ce sont des accords entre Etats, le plus souvent il s'agit d'accords bilatéraux qui concernent la matière fiscale. L'objet précis de ces conventions est surtout d'éviter ce que l'on appelle **les doubles impositions**. On veut éviter qu'une entreprise ou une personne physique qui a une implantation dans chacun des deux Etats soit contribuable pour les mêmes impôts dans les deux Etats.

La convention n'a pas pour objectif de faire plaisir aux doubles résidents mais d'éviter les effets négatifs de la double imposition. On est en effet dans un phénomène de concurrence fiscale qui peut dissuader l'implantation des entreprises ou des personnes physiques.

Ces conventions se développent énormément en raison de la grande mobilité des personnes physiques et morales.

La conséquence fiscale est que les deux contractants passent un accord qui va conduire à attribuer à l'un des deux l'exclusivité de la souveraineté fiscale tandis que l'autre consent à ce que l'on appelle en droit des affaires à **un abandon de créances**.

La portée de ces conventions au regard du pouvoir fiscal du Parlement est importante car elles restreignent le rôle du Parlement en matière fiscale.

En premier lieu, c'est surtout le pouvoir effectif d'appréciation du Parlement qui se trouve limité. En effet, de manière formelle, le Parlement va être amené à se prononcer sur ces conventions puisque tout accord international doit être validé par le Parlement pour être intégré dans l'ordre juridique interne. Mais en réalité, c'est son pouvoir réel d'appréciation qui est mis à mal car il est difficile pour lui de remettre en cause ces accords entre Etats qui ont été négociés de gouvernement à gouvernement. Ce pouvoir n'est donc que formel.

En second lieu, du point de vue de la hiérarchie des normes, nous savons que les dispositions internationales, une fois validées, ont une valeur supérieure à la loi interne. Cela veut dire que lorsqu'une convention est validée, le Parlement va être ligoté parce qu'il est tenu de ne pas prendre des dispositions contraires.

b) L'essor du droit communautaire

Le rôle effectif de la loi en matière fiscale se trouve limité par le développement du droit communautaire qui restreint incontestablement la souveraineté effective des Parlements nationaux. En matière fiscale d'abord mais aussi de manière générale...

Il ne faut pas confondre : le droit communautaire actuel ne touche pas l'ensemble du droit fiscal français. Il ne touche que quelques grands domaines et notamment le domaine de la TVA. C'est ce que le droit communautaire appelle **les droits d'accise**. Ce sont les vieilles contributions indirectes. Les droits sur les alcools, les droits sur les tabacs, les carburants... Le droit communautaire ne concerne donc que la TVA et les droits d'accise.

Dans ce domaine, une directive de 1977 a organisé ce que l'on appelle **un processus d'harmonisation fiscale communautaire**. L'harmonisation ne veut pas dire l'uniformisation. Le droit communautaire repose sur une conception pluraliste. Il admet que les règles nationales puissent être différentes, mais il cherche à réduire les écarts trop grands. L'harmonisation a uniquement fixé des taux minimums pour certaines catégories de produits ou de services.

Cela restreint tout de même la souveraineté des Etats en matière fiscale. Le Parlement français ne peut donc pas réduire le taux d'imposition pour la restauration par exemple. (Chirac avait promis cela à son élection de 2002).

2) Les limites internes

L'idée générale est que la principale cause qui explique que la loi fiscale connaisse un certain nombre de limites au plan interne réside dans **l'érosion de la fonction législative elle-même**. L'affaiblissement du rôle du législateur se mesure par différents indices.

Le premier élément à retenir est la place restreinte de la loi à l'égard des prélèvements obligatoires. La loi n'intervient pas pour tous les prélèvements obligatoires, elle n'intervient que pour les impôts. Les cotisations sociales ne sont pas des impôts par exemple. Les impôts relèvent du principe de légalité et les autres prélèvements du pouvoir réglementaire.

Seule la moitié des prélèvements sont des impôts. La loi n'occupe donc qu'une place restreinte. Quand les rédacteurs de la DDHC ont inventé l'idée du consentement à l'impôt, il n'y avait pas d'autre prélèvement obligatoire que l'impôt. Nous pouvons en déduire que l'article 14 de la DDHC a été pensé comme une protection à l'égard de tous les prélèvements obligatoires.

Le deuxième indice de l'érosion de la fonction législative tient à l'observation du caractère formel de la loi fiscale, et plus exactement de l'intervention du législateur en matière fiscale.

Premièrement, il est toujours intéressant de remarquer l'origine des textes en matière fiscale. Le Parlement n'est pas toujours à l'origine de la loi fiscale. En matière législative, il existe un pouvoir législatif aussi bien au profit du Parlement que de l'exécutif. Il y a les propositions de loi mais aussi les projets de loi. 90% des lois fiscales sont issues de projets de lois. Certes, le Parlement vote, mais le fait majoritaire est à l'œuvre. Les projets de lois fiscales sont élaborés par la Direction de la législation fiscale.

Lorsqu'on regarde le contenu des lois fiscales, on remarque leur caractère souvent très général. Elles déterminent un cadre général plus que des prescriptions précises. Cela n'est pas vrai pour tout. C'est surtout vrai pour les règles d'assiette, pas pour la fixation des taux. Cela a pour conséquence que le Parlement confie au pouvoir réglementaire le soin de préciser les mesures nécessaires à l'application des lois fiscales. Il ouvre au pouvoir réglementaire des conditions d'intervention très large puisque ces lois sont très générales.

Les lois fiscales, même lorsqu'elles sont d'origine parlementaire, n'empêcheront pas que le pouvoir réglementaire intervienne de manière systématique et large pour en préciser l'application.

Dernier indice : ce cas de l'érosion législative se retrouve dans le cadre de **la renonciation par le Parlement lui-même de la primauté de la loi en matière fiscale**.

Ce phénomène se retrouve dans un mécanisme que l'on appelle **le mécanisme d'opposabilité à l'administration de sa propre doctrine** ou encore le mécanisme de garantie (pour le contribuable) contre les changements de doctrine de l'administration fiscale. Cela est codifié aux articles L.80-A et L.80-B du livre des procédures fiscales.

Ces articles sont des dispositifs de source législative. Ils résultent d'une loi de 1959 et d'une loi (pour le B) de 1987. L'objectif général est de **renforcer la sécurité juridique des contribuables** et plus précisément, mieux les protéger dans leurs relations avec l'administration fiscale.

Le législateur s'était rendu compte que le contribuable satisfaisait à ses obligations sur les conseils et informations de l'administration. C'est la raison pour laquelle l'admin fiscale avait été chargée de publier à l'intention des contribuables, des indications sur l'interprétation qu'il convient de donner aux règles fiscales. L'admin fiscale a donc joué un rôle pédagogique pour comprendre et interpréter les dispositions fiscales. Par exemple, chaque année, l'admin précise ce qu'il faut entendre par le terme d'enfant à charge.

On s'est rendu compte que certains contribuables avaient mal interprété les dispositions, mais en raison d'un changement de doctrine. Le risque est que chaque agent de l'administration fiscale elle-même ait sa propre interprétation de la loi fiscale, de telle ou telle disposition juridique. Il est donc utile que l'admin fasse connaître sa position dans sa doctrine qui doit dicter une interprétation unique.

Elle le fait dans sa doctrine administrative opposable à l'attention du public (circulaires...), mais aussi sur le plan interne. Un contribuable ne peut pas se prévaloir de la doctrine interne de l'administration contenue dans le bulletin officiel

de la direction générale des impôts : BODGI (compilation annuelle des circulaires internes...) qui n'est pas opposable. C'est le Conseil d'Etat qui a découvert le principe de la doctrine administrative opposable et celle interne.

La doctrine admin opposable interne sont toutes les prises de position expresse, formelle de l'admin fiscale à l'égard des dispositions fiscales. Ce sont les écrits, les circulaires, les réponses ministérielles écrites... Ce sont les prises de position sur une question de droit mais également, depuis la loi de 1987, toutes les prises de positions expresse de l'administration sur une situation individuelle et sur une question de fait.

C'est une garantie contre les changements de doctrine supplémentaire. Il ne peut pas y avoir de remise en cause ultérieure.

Le rapport avec le principe de légalité est que la doctrine administrative est opposable à l'administration même si elle est illégale. La protection juridique du contribuable est très forte car la prise de position de l'admin va le garantir contre tout revirement ultérieur, même si l'interprétation initiale est illégale.

Si l'admin (l'agent) donne une interprétation doctrinale illégale de la notion d'enfant à charge, le juge devra se plier à l'acte opposable même s'il est illégal. **Cela consacre la primauté de la doctrine sur la loi.** Cela est contraire à la hiérarchie des normes, mais le législateur n'a rien trouvé de mieux pour protéger le contribuable.

Ce mécanisme pose beaucoup d'interrogations pour savoir s'il est convenable de faire passer la doctrine au-dessus de la loi...

II. Le principe d'égalité devant l'impôt

A) Les sources

Le principe d'égalité devant l'impôt est énoncé dans la DDHC (article 13) : « *La contribution commune doit être également répartie entre tous les citoyens à raison de leur faculté* ».

On trouve également des formulations plus générales relatives à l'égalité, en particulier dans la DDHC : « *Les hommes naissent et demeurent libres et égaux en droit* ». Ou encore dans la constitution de 1958, article 2 : « *La France assure l'égalité devant la loi de tous les citoyens sans distinction d'origine, de race ou de religion* ».

B) La portée

La portée du principe a été précisée à de nombreuses reprises par le Conseil constitutionnel qui utilise deux formulations générales : le principe d'égalité devant l'impôt mais aussi le principe d'égalité devant les charges publiques. Quel est le contenu du principe d'égalité devant l'impôt tel que précisé par le Conseil constitutionnel ?

L'égalité devant l'impôt ne se confond pas avec une idée d'uniformité. En effet, cela ne veut pas dire que tous les contribuables doivent être soumis au même régime fiscal, ni donc aux mêmes taux d'impositions, aux mêmes impôts. Il n'y a pas d'uniformité devant l'impôt.

Il en résulte donc que le principe d'égalité n'interdit pas des différences en matière fiscale. Le Conseil constitutionnel admet donc des traitements différents, **la différenciation en matière fiscale**. Mais le Conseil fixe **une limite à ce différentielisme juridique fiscal**.

En effet, la loi fiscale, ne peut jamais aller jusqu'à des règles différentes en fonction de la religion ou en fonction de la race (art. 2 de la Constitution). Il n'y a pas de discrimination selon ces critères. Cela serait injustifié.

La deuxième limite est que le législateur ne peut instituer de différenciation en matière fiscale que si ce différentielisme est justifié par des différences de situations familiales, des différences de situations professionnelles ou des différences de niveaux économiques. Cet échantillon est très large.

Pour l'IRPP : allègements fiscaux en fonction de la situation familiale. Ou encore, les règles fiscales ne sont pas les mêmes pour les salariés que pour les bénéfices (différences de situations professionnelles). Enfin, différences de niveaux économiques : le Conseil constitutionnel prend surtout en compte pour admettre la différenciation, les différences de niveau économique entre les régions ou les départements. L'exemple typique est celui des dérogations fiscales instituées par le législateur dans les territoires outre-mer : il y a d'énormes allègements fiscaux pour la création d'entreprise par exemple. Le Conseil constitutionnel saisi sur le sujet a considéré ces dispositions constitutionnelles car justifiées au regard des différences de niveau économique.

La formulation « égalité devant les charges publiques » a une portée plus large que celle « d'égalité devant l'impôt ». A travers cette formulation, le Conseil constitutionnel va inclure non seulement l'impôt en tant que moyen de financement des charges publiques.

L'égalité devant les charges publiques, le Conseil constitutionnel regarde aussi si les redevances ne sont pas contraires au principe de l'égalité.

III. Le principe de nécessité de l'impôt

A) Les sources

Ce principe a une originalité : il ne figure expressément dans aucun texte ou plutôt aucun texte constitutionnel ne le formule de manière expresse.

Cependant, le principe de nécessité de l'impôt a été forgé récemment par le Conseil constitutionnel. Il a « découvert » ce principe en 1983. Mais dans quoi l'a-t-il découvert ? Dans l'article 13 de la DDHC : « *Pour l'entretien de la force publique et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable* ».

Article 14 : « *Tous les citoyens ont le droit de constater, par eux-mêmes ou par leurs représentants, la nécessité de la contribution publique* ».

Dans ces deux articles, en particulier à l'article 13, la préoccupation est de donner une légitimité à l'impôt. C'est un problème fondamental de l'impôt, et notamment pour les rédacteurs de la DDHC.

L'entretien de la force publique vise, à l'époque, en particulier les rôles régaliens de l'Etat. L'impôt n'est légitime que pour l'entretien de la force publique et pour les dépenses d'administration.

L'article 13 ne suffit pas à légitimer l'impôt de nos sociétés contemporaines. La finalité de l'impôt ne se cantonne pas à ces deux points aujourd'hui.

Le Conseil constitutionnel, à travers sa décision de 1983, a exprimé l'idée qu'il y avait toujours une actualité importante de cet article. Il considère qu'il a une actualité permanente, en ce sens qu'il est toujours vrai que l'impôt est nécessaire même s'il ne se limite plus aux dépenses citées dans l'article 13.

B) La portée

Il y a une double portée, qui n'a pas forcément été voulue par le Conseil.

Celle qu'il a voulu est qu'il a redécouvert le principe de nécessité de l'impôt en ayant été saisi en 1983 du problème de savoir si une loi qui renforçait des pouvoirs exorbitants de l'admin fiscale pour le contrôle fiscal était ou non anti-constitutionnelle.

La loi remaniait, élargissait, ce qu'elle appelait le droit de visite et de saisi des document que peut exercer l'admin fiscale aussi bien dans les lieux professionnels qu'au domicile des personnes. Cela portait atteinte aux droits fondamentaux pour les détracteurs de la loi.

Le Conseil était pris entre deux feux. Il était facile de qualifier le texte comme étant inconstitutionnel, mais il a pris en compte le fait que le texte était destiné à un objectif légitime : donner à l'admin fiscale des pouvoirs adaptés pour traquer les comportements graves et délictueux de la fraude fiscale. Il fallait faire une balance entre l'égalité générale et le problème du risque réel et personnel de l'atteinte à des droits et libertés individuels.

Le principe de nécessité de l'impôt a été découvert pour donner un fondement constitutionnel à ces prérogatives exorbitantes.

Deuxième observation : le principe de nécessité de l'impôt renforce la légitimité qu'ont les pouvoirs publics à recourir à l'impôt comme moyen de financement des charges publiques.

IV. Le principe d'annualité de l'impôt

A) Les sources

Le principe d'annualité de l'impôt découle du principe plus large du consentement à l'impôt par les citoyens ou par leurs représentants. La légitimité de l'impôt suppose en effet qu'il soit consenti par les citoyens.

Avec le principe d'annualité, nous sommes dans une autre perspective : il ne suffit pas que les règles fiscales émanent des représentants des citoyens, il faut également une autre condition : il faut que la levée effective de l'impôt soit autorisée par le Parlement. Le droit budgétaire (les finances publiques) nous a appris que cette autorisation préalable du Parlement doit être donnée régulièrement, chaque année. Ce qui permet d'assurer un contrôle périodique du Parlement en matière fiscale.

La règle d'annualité de l'impôt se confond donc avec la règle d'annualité en vigueur pour le budget de l'Etat.

B) La portée

Ce principe a un domaine d'application restreint. Il ne concerne que la levée effective de l'impôt : c'est-à-dire le droit pour la puissance publique de recourir et de recouvrer l'impôt.

Pour que les impôts puissent être valablement recouvrés dans les caisses du Trésor public, il faut que le Parlement ait donné son autorisation préalable, renouvelée chaque année.

Le pouvoir exécutif doit revenir chaque année devant le Parlement. L'autorisation est donnée lors du vote par le Parlement du projet de loi de finances. L'architecture est la même pour les pouvoirs locaux.

En l'absence d'autorisation de cette levée d'impôt, cela veut dire que c'est le budget qui n'a pas été voté. Il y a deux conséquences.

Le recouvrement des recettes fiscales qui n'a pas été préalablement autorisé est illégal. Donc les recettes recouvrées sont entachées de nullité absolue. Il faudra rendre l'argent au contribuable.

En revanche, l'absence d'autorisation n'a aucun effet sur le système fiscal juridique lui-même. Ce sont juste les recettes fiscales recouvrées qui sont entachées de nullité. Le système fiscal lui-même n'est pas touché. Les règles juridiques fiscales demeurent. Mais il ne sert, effectivement, à rien : il est paralysé.

Section 2 : Les principes généraux du droit en matière fiscale

Les principes généraux du droit n'ont pas de valeur constitutionnelle, mais ils sont reconnus comme des principes qui ont une importance structurelle. Y en a-t-il en matière fiscale ? Il y en a deux dont on doit savoir s'ils sont appliqués en matière fiscale.

Le premier est le principe de non-rétroactivité et le second le principe du contradictoire. Il y en a un troisième : le problème des libertés fondamentales. Notamment la liberté du commerce et de l'industrie (valeur constitutionnelle) qui a induit un PGD en fiscal : le principe de la libre gestion.

I. Le principe de la non-rétroactivité de la loi fiscale

Il existe un PGD de la non-rétroactivité de la loi en général. Quelle est la valeur de ce principe en matière fiscale ? Il faut penser à la sécurité juridique des personnes. Cette question revêt une importance particulière en matière fiscale.

Sur un plan général, le principe de non-rétroactivité de la loi a une portée déjà très relative dans le système juridique français. Nous devons constater l'absence d'un fondement constitutionnel général qui interdit qu'une loi soit rétroactive, ce n'est qu'en matière pénale que la non-rétroactivité de la loi pénale est posé comme un principe de valeur constitutionnelle sur le fondement de l'article 8 de la DDHC.

L'article 2 du code civil dispose : « La loi ne dispose que pour l'avenir, elle n'a pas d'effet rétroactif ». En droit admin, ce principe est formulé par le CE pour les actes administratifs.

Ce principe de non-rétroactivité est présent dans le système juridique français, mais il est énoncé de manière fragmentée sans qu'il est de manière générale une valeur constitutionnelle. La portée du principe est donc relative.

En matière fiscale, la portée est encore plus limitée. Il existe de très nombreux cas dans le domaine fiscal où la loi fiscale a un caractère rétroactif.

Les cas de rétroactivité de la loi fiscale

Il y a deux grandes formes de rétroactivité : la rétroactivité automatique et la rétroactivité volontaire.

1) La rétroactivité automatique en droit fiscal (la rétroactivité passive)

Le terme rétroactivité passive est plus juste car il s'oppose mieux à la rétroactivité volontaire. Il y a une sorte de passivité du législateur. Ces cas sont assez fréquents : il y a rétroactivité passive lorsque compte tenu des modalités d'imposition, la loi rétroagit car elle ne peut pas faire autrement.

L'exemple majeur est celui de l'IRPP, mais c'est vrai également pour l'ISF et pour tous les impôts dont les taux d'imposition sont revus et corrigés chaque année par la loi de finances initiale. En matière d'IRPP, la loi de finances pour 2006 a été voté en décembre 2005, c'est le support dans lequel le gouvernement va toiletter les dispositions fiscales. On y actualise ou on y modifie le barème de taux d'imposition de l'IRPP ou de l'ISF...

Dans cette loi de finances, le législateur a aménagé sensiblement le barème de l'IRPP applicable à partir de 2007. Le gouvernement a supprimé certaines dispositions favorables aux classes moyennes et aisées, notamment concernant les revenus fonciers. Le gouvernement a supprimé la déduction forfaitaire pour les propriétaires de biens loués. Cette mesure rentre en vigueur en 2006 et elle va être appliquée pour l'année 2005.

La loi fiscale rétroagit parce que les impôts qui sont concernés sont calculés rétroactivement, ils s'appliquent à des revenus passés. Il y a là une sorte d'insécurité juridique à laquelle le législateur ne peut rien.

2) La rétroactivité volontaire

Le législateur a ici une intention volontaire. Cette rétroactivité volontaire se retrouve essentiellement dans les lois à caractère interprétatif. Les lois interprétatives sont des lois qui ont pour but de clarifier, préciser, la portée exacte d'une loi antérieure.

La loi interprétative n'est pas sur le fond une loi rétroactive, elle ne modifie pas le texte antérieur, elle ne modifie pas le système juridique. Mais parmi ces lois interprétatives, il y en a certaines qui portent atteinte au principe de la non-rétroactivité car elles modifient la législation antérieure.

Ce sont les lois qui ont pour finalité de venir porter atteinte à une jurisprudence en donnant une interprétation différente de celle du juge. En matière fiscale, c'est l'interprétation des pouvoirs publics et singulièrement de l'administration fiscale qui sera opposée à celle de la jurisprudence. L'administration donne l'idée au gouvernement de déposer un projet de loi interprétative pour mettre fin à une interprétation jurisprudentielle qui va à l'encontre des intérêts du Trésor. L'objectif est donc de modifier la norme.

B)

Les limites à la rétroactivité de la loi fiscale

Ces limites ont été posées par des décisions du Conseil constitutionnel. Trois domaines où la rétroactivité ne peut pas être appliquée.

Le premier est celui des sanctions fiscales.

Le second domaine est l'interdiction de rétroactivité pour la situation des contribuables dont les droits ont été reconnus par une décision de justice passée en force de chose jugée.

Enfin, le troisième domaine est le droit de propriété.

II. Le principe du contradictoire

A) Signification du principe

Il s'agit d'un principe important qui concerne l'exercice des droits de défense par une personne mise en cause dans un domaine quelconque. Selon ce principe, nul ne peut être mis en cause sans avoir été en mesure de répondre aux éléments qui lui sont reprochés. Ce principe concerne la sécurité juridique.

B) La place du principe en matière fiscale

Premièrement, ce principe du contradictoire s'applique en matière fiscale. Il a une place tout à fait importante et est reconnue en ce qui concerne les litiges fiscaux. Mais cette place concerne ce que l'on appelle les procédures juridictionnelles.

Deuxièmement, ce principe s'applique-t-il dans le domaine des procédures administratives d'imposition ?

Il est fait une application du principe du contradictoire dans les procédures administratives d'imposition. C'est une application de droit commun. Chaque fois que l'on a un désaccord avec l'admin fiscale, elle est obligée de suivre une procédure contradictoire. On a le droit contesté et l'admin fiscale a l'obligation d'informer du délai de recours. Elle est obligée de répondre à la demande.

Cela dit, il est des cas où le principe du contradictoire ne va pas s'appliquer dans les procédures administratives d'imposition. Ce cas concerne les contribuables qui ont été négligents : ceux qui n'ont pas respecté leurs obligations déclaratives. Il est très important de faire semblant : il vaut mieux produire une déclaration fautive dans les délais que de ne pas la produire dans les délais. Car les suppléments d'imposition seront poursuivis dans le cadre de la procédure d'imposition d'office : ce n'est pas une procédure contradictoire.

Le contribuable possède juste un recours possible devant le juge de l'impôt.

Chapitre 3 : L'administration fiscale

Section 1 : Structure et missions de l'administration fiscale

Section 2 : Les grandes évolutions contemporaines

Section 1 : Structure et missions de l'administration fiscale

Il faudrait parler DES administrations fiscales car il y a une pluralité de structures. Le seul élément d'unité de ces administrations fiscales est qu'elles ont toute le point commun d'appartenir au Minefi. Toutes sont rattachées au Ministre du budget.

Nous avons trois administrations fiscales : la Direction Générale des Impôts, la Direction Générale de la Comptabilité Publique, la Direction Générale des Douanes et des Droits Indirects.

I. La Direction Générale des Impôts (DGI)

C'est l'administration fiscale la plus importante.

A) Les structures

Plus de 80 000 agents y travaillent. Ils sont répartis dans des services qui se décomposent en deux catégories.

Il y a d'abord **les services centraux** (services de commandement, d'autorité) qui se trouvent à Bercy (3 000 agents + l'Etat Major).

Il y a aussi **les services extérieurs** qui sont répartis sur tout le territoire. Dans chaque département, il y a une Direction Départementale des Services Fiscaux (DDSF). Il y a également dans chaque département des cellules de base : les Centres des Impôts. Chaque contribuable a un casier fiscal à son nom dans le centre des impôts dont il dépend. C'est un dossier personnalisé : informations sur les produits et informations diverses (achat aux enchères d'objets d'art, ou encore une voiture, si l'on emploie les services d'une personne à domicile...).

Il y a également au niveau régional, des services interrégionaux : les directions interrégionales spécialisées dans le contrôle fiscal.

La DGI prend son origine dans la fusion réalisée en 1948 des services fiscaux morcelés en trois grandes directions : la Direction des Contributions Directes, la Direction des Contributions Indirectes et la Direction de l'Enregistrement.

B) Les missions de la DGI

La DGI est essentielle également par ses missions. Traditionnellement, la DGI avait trois missions.

Elle a l'exclusivité de **la mission d'assiette pour tous les impôts** (à l'exception des droits indirects qui concernent les douanes). Cette mission d'assiette concerne les impôts d'Etat, mais aussi locaux car les collectivités locales n'ont pas leur administration fiscale.

Elle a aussi l'exclusivité dans **la mission de liquidation des impôts**. Liquidier veut dire calculer le montant des impôts dus par les contribuables.

Enfin, elle a l'exclusivité dans **la mission du contrôle fiscal**. Elle a des services spécialisés dans le contrôle fiscal.

À côté de ces missions classiques, il faut également relever un élargissement des missions de la DGI. Depuis la création de la TVA en 1954, la DGI a aussi reçu **la mission de recouvrer la TVA collectée par les entreprises**.

Depuis 3 ans, la DGI est également compétente pour **la mission de recouvrer l'impôt sur les sociétés**.

Cela se fait dans les services qui s'appellent *les services de recettes des impôts* qui sont propres à la DGI. Il ne faut pas les confondre avec les services de recouvrement de la DGCP.

II. La Direction Générale de la Comptabilité Publique

A) Structures

La DGCP appartient au minefi, elle est rattachée au ministère du budget. Elle compte 56 000 agents. C'est la deuxième grande direction quantitativement du minefi.

Cette direction se divise en services centraux et services extérieurs. Les services centraux sont à Bercy où se trouve le directeur général de la comptabilité publique. Les services extérieurs sont **le réseau des comptables publics** que l'on trouve dans chaque région et département avec à la tête un **trésorier payeur général** (TPG). Les services de bases sont les **trésoreries** et les **perceptions** avec à la tête un **trésorier général** ou un **percepteur général**.

B) Les missions

C'est une mission de comptable public. **Les comptables publics ont l'exclusivité du paiement des dépenses des organismes publics**. Cela est une exception culturelle française.

Les services extérieurs de la DGCP ont cette exclusivité en raison de la traditionnelle séparation comptable / ordonnateur.

Ils avaient aussi l'exclusivité de l'encaissement des recettes publiques et donc du recouvrement des impôts. Mais une brèche a été apportée en 1954 avec la TVA.

Le principe est de nouveau atteint récemment puisque l'impôt sur les sociétés n'est plus recouvré depuis 3 ans par les services de la DGCP, mais par ceux de la DGI.

La mission de recouvrement de la DGCP est en déclin. Elle ne recouvre « plus que » l'IRPP et les grands impôts directs locaux.

III. La Direction Générale des Douanes et des Droits Indirects

Cette direction appartient au minefi sous l'autorité du ministre du budget. Elle occupe une place marginale dans le paysage fiscal pour deux raisons.

Tout d'abord, il y a un relatif **déclin des droits de douanes dans le monde entier**. Ce sont des vieux impôts. Ce recul est dû à deux facteurs. D'une part la libéralisation du commerce et en particulier le rôle de l'OMC qui fait que le libre-échange a pour conséquence immédiate la disparition des droits de douanes. Pour les pays émergents, les droits de douanes ont une grande importance mais en raison de leur adhésion à l'OMC, ils devront y renoncer.

Le deuxième facteur est le développement de sous-ensembles régionaux dans le monde comme l'Union Européenne. Il y a disparition des frontières à l'intérieur de ces sous-ensembles régionaux.

Il en résulte forcément un déclin du rôle de la DGDDI. On lui a donc confié une nouvelle mission fiscale : celle de **suivre l'assiette et le recouvrement des droits indirects**. Ce sont les anciennes contributions indirectes : droits sur les alcools et les cigarettes.

L'essentiel de ses missions sont des missions de police économique. Elle surveille les trafics et lutte également contre la contrefaçon.

Section 2 : Les grandes évolutions contemporaines de l'administration fiscale

I. La problématique du service fiscal unique

On cherche à rationaliser les structures et les missions avec l'objectif de mettre en place une administration fiscale unique. Cette problématique s'inscrit dans la recherche d'efficacité et de performance et surtout dans la problématique du coût.

L'autre objectif est d'améliorer la lisibilité des services pour le contribuable.

Le rattachement à la DGI du recouvrement de l'impôt sur les sociétés en est une illustration importante.

II. La problématique de modernisation des méthodes de travail

Cela est poursuivi depuis plusieurs années. Il y a une volonté de transformer de l'intérieur les méthodes de travail de l'administration fiscale. On cherche à améliorer l'efficacité et la performance des services. On a mis en place des objectifs et des indicateurs de résultats à cette fin.

Toujours dans la même problématique, il y a la volonté des pouvoirs publics de transformer la culture administrative fiscale. C'est important de savoir comment pense « l'ennemi », comment il travaille. C'est pour cela que l'on cherche à avoir une nouvelle génération d'agents de l'admin fiscale. Il y avait des intimidations et des déviations dans le passé.

Les pouvoirs publics ont pris conscience que la société française n'acceptait plus aussi facilement l'autorité. On fait aujourd'hui le pari d'une administration fiscale, plus attentive qui participe ainsi à meilleure acceptation de l'impôt. On cherche à remplacer l'autorité par le service.

Deuxième Partie : Les grands impôts du système fiscal français

Titre 1 : Les impôts d'Etat

Chapitre 1 : L'impôt sur le revenu des personnes physiques

L'IRPP a été introduit au début du 20^e siècle. C'est un impôt personnel (au sens de personnalisé), c'est un impôt global (synthétique), c'est un impôt progressif.

Cet impôt pose un certain nombre de problèmes, notamment avec un rendement relativement médiocre (50 à 60 milliards d'euros).

De plus il y a une inégale répartition de cet impôt (sur les 33 millions de foyers fiscaux concernés par cet impôt, la moitié ne paie pas l'impôt et 10% des contribuables supportent les 2/3 de cet impôt).

Enfin, c'est l'impôt dont les règles sont compliquées. Cette complication résulte de ce que les règles fiscales ne sont pas toujours les mêmes selon les catégories de revenus de cet impôt. Les pouvoirs publics se sont engagés dans un effort de simplification.

Section 1 : Le champ d'application de l'IRPP

Section 2 : Le mécanisme général de taxation

Section 1 : Le champ d'application de l'IRPP

Cela veut dire savoir quelles sont les personnes concernées ainsi que les revenus concernés.

I. Les personnes soumises à l'IRPP

Selon l'article 4-A du Code général des impôts, les personnes qui sont soumises à l'IRPP sont les personnes physiques ayant leur domicile fiscal en France ou ayant perçu des revenus de source française.

A) La notion de personne physique

1) Le principe

Le principe paraît absolument limpide : seules les personnes physiques sont soumises à l'IRPP. Ce qui exclut par voie de conséquence les personnes morales.

2) Le cas particulier des personnes morales

Une première distinction est à faire entre deux catégories de personnes morales. D'une part les sociétés de capitaux et d'autres part les sociétés de personnes.

Le droit fiscal opère une distinction entre ces deux catégories pour l'imposition de leurs bénéfices. Il faut écarter le cas des sociétés de capitaux. Les revenus (les bénéfices) des sociétés de capitaux sont taxés à un impôt spécial : l'impôt sur les sociétés.

S'agissant des sociétés de personnes, la situation est plus délicate. Elles sont considérées par le droit fiscal comme des sociétés qui n'ont pas de personnalité juridique propre, distincte de celle des associés qui composent la société. En conséquences, le droit fiscal considère que les bénéfices de la société sont réalisés par chaque associé. Les bénéfices vont être imposés comme des revenus des personnes physiques.

Le droit fiscal ne fait donc pas de différence entre la situation de l'entrepreneur individuelle (l'épicier) et l'associé de société de personne. Mais les associés de la société de personne pourront échapper à cela en décidant d'imposer leurs bénéfices à l'impôt sur les sociétés.

B) La notion de domicile fiscal en France

Seules les personnes physiques ayant leur domicile fiscal en France entrent dans le champ d'application de l'IRPP.

1) Les deux aspects de la notion de domicile fiscal en France

Premièrement, toutes les personnes physiques n'entrent pas dans le champ d'application de l'IRPP.

Deuxième constat, cette notion de domicile fiscal en France a une portée très étendue. Cela provoque l'entrée dans le champ d'application de l'IRPP quel que soit la nationalité ou l'âge de la personne concernée. Cela indépendamment de l'origine territoriale du revenu.

La notion de domicile fiscal est un concept propre au droit fiscal qui ne doit pas se confondre avec la notion de domicile personnel même s'il existe parfois des relations entre eux.

2) Les critères relatifs à la notion de domicile fiscal en France

Le droit fiscal précise différents critères permettant de déterminer si la personne a son domicile fiscal en France. L'article 4-B énonce 4 critères qui ne sont pas cumulatifs. Il suffit qu'un seul soit rempli pour que le domicile fiscal en France soit établi.

Le premier critère est celui du foyer familial en France au sein du foyer fiscal. On prend en compte le lieu de résidence du foyer fiscal du contribuable. Il s'agit de deux conjoints mariés ou pacsés avec des enfants à charge.

Le deuxième critère est celui du lieu de séjour principal. Par exemple, une personne travaille souvent à l'étranger, on considérera que son lieu de séjour principal en France si elle a résidé au moins 183 jours sur le territoire français.

Le troisième critère est celui de l'activité professionnelle. Il suffit d'avoir une activité professionnelle en France et peu importe qu'il s'agisse d'une activité salariée ou indépendante. La seule exception concerne le cas de l'activité accessoire.

Le dernier critère est assez flou. Selon ce critère, ont leur domicile fiscal en France les personnes physiques qui ont en France « *le centre de leurs intérêts économiques* ». Par exemple les placements financiers de la personne en France. Ce critère est très large afin d'attirer le plus possible la ressource fiscale en France.

C) La notion de revenus de source française

Même si des personnes physiques n'ont pas leur domicile fiscal en France, elles seront soumises à l'IRPP en France au titre de leurs revenus de source française. Ce sont les revenus dont le débiteur réside en France et le créancier à l'étranger.

En droit commun, ces revenus doivent être soumis à l'IRPP (article 4-A du CGI). Dans ce cas, la difficulté est d'arriver à le faire payer. Le mécanisme est celui de **la retenue à la source**.

Par exception au droit commun, les revenus de source française ne seront pas soumis à l'IRPP lorsqu'il existe des conventions fiscales conclues entre la France et le pays de résidence pour éviter la double imposition. **La France abandonnera alors la souveraineté fiscale au pays de résidence.**

II. Les revenus soumis à l'IRPP

Deux observations préalables.

Il faut savoir que le CGI détermine 8 catégories juridiques de revenus soumis à l'IRPP. Sur ces 8 catégories juridiques. Il y a un constat préalable : 5 d'entre elles sont des catégories tirées d'une activité professionnelle. Ce sont la catégorie des **traitements et salaires**, les **Bénéfices Industriels et Commerciaux** (BIC), les **Bénéfices Non Commerciaux** (BNC), les **bénéfices agricoles** et les **rémunérations de certains dirigeants de sociétés**.

Le droit fiscal fait une distinction entre les activités indépendantes et les activités de salariés. Il prend aussi en compte la nature commerciale ou non de l'activité mais aussi la nature ...

Il reste 3 catégories juridiques de revenus. Elles sont constituées par des **revenus tirés par la gestion d'un patrimoine**, du capital. Ce sont les revenus fonciers tirés de la location d'éléments patrimoniaux immobiliers.

Les Revenus de Valeur Mobilière (RVM) qui sont tirés du mobilier comme les placements financiers : obligataires (prêt d'argent avec intérêt) ou actions (dividendes)

Et les **plus values immobilières ou mobilières**. Ce ne sont pas des revenus tirés du capital mais de la vente d'une partie du capital. C'est une loi 1963 qui a institué la taxation des plus values mobilières et immobilières à l'initiative de Giscard d'Estaing.

Deuxième observation : non seulement le droit fiscal détermine les catégories de revenus soumises à l'IRPP ; mais **il détermine les règles applicables pour évaluer le montant net catégoriel soumis à l'imposition**.

A) Les revenus des traitements et salaires

Cette catégorie s'appelle : *traitements, salaires, pensions et rentes viagères*.

Quels sont les revenus qualifiables et les règles relatives à la détermination du montant du salaire soumis à l'imposition.

1) La qualification des traitements et salaires

a) Les critères de qualification

Le droit fiscal retient deux types de critères non-cumulatifs. Le premier critère est la prise en compte de **l'état de subordination juridique** dans laquelle se trouve une personne pour attirer ou non la conséquence de la rémunération du travail.

Ce critère de détermination joue pour les salariés de droit commun mais également pour les sociétés et en particulier dans le cas des dirigeants de sociétés de capitaux qui peuvent être salariés de la société alors même qu'il est par ailleurs associé dans la société.

Or le droit fiscal va admettre qu'un dirigeant puisse recevoir une rémunération passible d'une qualification de traitement et salaires alors que l'on peut avoir un doute sur la subordination. La condition est que le dirigeant n'est pas la prépondérance dans le capital afin d'accepter son état de subordination aux organes dirigeant de la société.

Le deuxième critère de qualification est une **qualification légale**. Certaines rémunérations sont expressément qualifiées par la loi de traitement et salaires comme les droits d'auteurs lorsqu'ils font l'objet par la société versante d'une déclaration intégrale à l'administration fiscale.

b) La portée de la qualification

La qualification de traitement et salaires va s'appliquer aussi bien à la rémunération principale qu'aux accessoires du salaire, comme les primes ou les pourboires. L'accessoire suit le principal.

La qualification de traitements et salaires s'applique aussi **quelles que soient les formes de la rémunération**, peu importe notamment qu'elle soit versée en espèce ou en avantage en nature comme la mise à disposition d'un logement ou d'un véhicule. L'avantage en nature doit être évalué pour être taxé.

La qualification de traitements et salaires va s'appliquer à toutes les sommes qui ont le caractère de **salaires de substitution**. Par exemple les indemnités de chômage, avec une disposition particulière pour ne pas taxer les indemnités de chômage qui n'atteignent pas un certain plafond.

N'ont pas le caractère de salaire de substitution les indemnités qui sont versées dans le cadre de la réparation d'un préjudice, notamment ceux versés par la sécurité sociale. Par exemple le versement d'une indemnité de réparation d'un préjudice dû à un accident du travail.

2) Les règles relatives à la détermination du montant des traitements et salaires soumis à l'imposition

Le montant des traitements et salaires soumis à imposition correspond au montant des traitements et salaires annuel et net de frais professionnels moins un abattement de 20 %.

a) La notion du montant des traitements et salaires annuels

. les traitements et salaires annuels ; c'est le montant reçu par un salarié au cours d'une année civile.

Mais, il faut en fait retenir ici le montant des traitements et salaires mis à la disposition du salarié, on parle de salaire disponible.

Ex : la remise d'un chèque pour prime de fin d'année et mise à l'encaissement l'année suivante et, malgré cela, ce chèque sera soumis à l'impôt de l'année précédente.

. le montant des traitements et salaires annuels pris en compte sont ceux net de frais et de charges sociales.

Les cotisations sociales déductibles : ce sont celles qui sont obligatoires et non les facultatives (complémentaire santé).

. les traitements et salaires annuels au regard des impôts sociaux :

- la CSG
- la CRDS

Pour les salariés, ces impôts sont déduits chaque mois du montant des salaires versés.

En ce qui concerne la CRDS, cet impôt n'est pas déductible

Par contre la CSG n'est déductible qu'en partie des traitements et salaires annuels soumis à imposition, la partie déductible de la CSG est de 5,1 %.

20000 € : salaire brut annuel

cotisations sociales obligatoire de 3000 €

cotisations volontaires : 500 €

CSG : . partie non déductible : 400 €

. partie déductible : 1000 €

CRDS : 100 €

Salaire brut – 3000 € - 1000 € = 16000 €

Salaire annuel net : 15000 €

Les salariés sont donc imposables sur une somme supérieure au revenu effectivement perçu.

)

La CSG est un impôt qui est en partie déductible du salaire annuel soumis à l'IRPP. Le législateur a fixé cette partie déductible à 5,1 % du total de la CSG sur les 7,5 %. 2,4 ne sont donc pas déductible.

Pour la CRDS, l'impôt n'est pas déductible, son taux est de 0,5%.

Par exemple, supposons une rémunération brute annuelle de 20 000 euros. Il y a eu un prélèvement au total de 3 000 euros de cotisations sociales obligatoires. La CSG déductible représente 1 000 euros, la CSG non déductible 400 euros, la CRDS 100 euros et l'adhésion et cotisations à la mutuelle 500 euros.

Le montant soumis à l'IRPP est de 16 000 euros (cotisations sociales obligatoires et CSG déductible). Il a reçu en salaire net 15 000 euros.

b) Les frais professionnels déductibles

Le droit fiscal est très libéral vis-à-vis des salariés. En effet, il offre aux salariés le choix entre deux systèmes de détermination des frais professionnels : la méthode des frais forfaitaires et celle des frais réels. De plus, ce choix est ouvert à chaque salarié du foyer fiscal et chaque salarié peut changer chaque année de système.

La méthode des frais forfaitaire a comme caractéristique d'avoir une grande simplicité et de s'imposer en absence de demande du système des frais réels. Elle permet aux contribuables d'évaluer leurs frais professionnels à 10% du montant du salaire soumis à imposition. Pour l'exemple plus haut, on déduit donc 1 600 euros (10% de 16 000 euros).

La conséquence est que le salaire soumis à l'imposition est de 14 400 euros. Alors même que ces frais ne sont peut être pas réels. L'autre avantage est que plus le salaire augmente, plus le montant des frais forfaitaires augmente. C'est une méthode qui profite aux salaires élevés. Il y a tout de même un plafond maximum d'environ 15 000 euros de frais.

Enfin, c'est une méthode qui offre une très grande sécurité car il n'y a aucune justification à donner.

Elle est ouverte à tous les salariés du foyer fiscal.

La méthode des frais réels suppose que les frais soient supérieurs à 10% du montant du salaire soumis à imposition. Si cette méthode est choisie, le contribuable est susceptible de demande de justification de la part de l'administration fiscale.

Le grand principe est que ne sont déductibles que ce que le droit fiscal appelle *les frais inhérents à la fonction ou à l'emploi*. Cette notion exclut les frais qui découlent du choix personnel du contribuable et qui ne sont pas considérés comme guidés par les fonctions de l'emploi. Les frais de transports sont déductibles sous réserve qu'ils ne résultent pas d'un choix personnel du contribuable (par exemple il a décidé de s'installer à la campagne, il n'était pas obligé). Le CE retient un maximum de 40 km entre le lieu de travail et celui de résidence pour accepter les frais réels de transport, sauf si le contribuable apporte la preuve qu'il est obligé de résider loin (conjoint qui travaille près du lieu de résidence).

Cette méthode exclue les frais qui ne sont pas nécessaires à la fonction. L'exemple est celui de la tenue vestimentaire : certains salariés estiment qu'ils ont des frais inhérents à la fonction ou à leur emploi (costume pour un banquier). Mais le droit fiscal considère que seuls les vêtements ayant un caractère strictement professionnel sont des frais réels.

c) L'abattement spécial de 20%

Jusqu'aux revenus de 2005 (soumis à imposition cette année), tous les salariés bénéficiaient d'un avantage particulier qui consistait dans l'abattement spécial de 20%. C'était une déduction supplémentaire de 20% qui était calculée sur le montant du salaire net de frais professionnels.

Dans notre exemple le salaire net soumis à imposition était de 14 400. Jusqu'à cette année, le salaire soumis est donc de 14 400 – 20%, donc 11 520 euros.

Cet abattement avait été fait pour les récompenser de leur civisme fiscal. La fraude est en effet rare pour les salariés : les employeurs sont obligés de déclarer les salaires qu'ils ont versé. L'administration a donc une bonne visibilité des salaires. Elle peut faire des contrôles sur pièce qui consistent à regarder le dossier fiscal nominatif des personnes physique et de comparer avec les informations dont elle dispose.

A partir de l'année prochaine, pour l'imposition des salaires 2006, cet abattement spécial de 20% est supprimé. Cette mesure a été votée dans la loi de finances de 2006. Elle est censée n'avoir aucune incidence sur l'imposition à l'IRPP des salariés parce que parallèlement à cette mesure, la loi de finances pour 2006 prévoit qu'à partir de 2007 le barème de taux d'imposition à l'IRPP sera fortement allégé en intégrant l'abattement spécial de 20%. Le taux maximum n'est ainsi plus de 48%, mais de 40%.

Aux vues des calculs, on peut dire qu'il n'y aura pas d'incidence. Mais il y a une incidence importante : jusqu'à présent toutes les catégories de revenus vont en bénéficier et non plus seulement les salariés.

De plus l'abattement n'était ouvert que jusqu'à un certain plafond (environ 15 000 euros de salaires nets). Les hauts salaires bénéficient maintenant avec l'intégration de l'abattement dans le barème, d'une disparition du plafond.

B) Les bénéfices industriels et commerciaux (BIC)

La qualification de BIC repose sur deux types de critères : le critère de droit commun qui tient compte de la nature juridique de l'activité et de ses conditions d'exercice, et le critère de la qualification légale (la loi répute certains revenus ayant la qualification juridique de BIC).

1) Qualification du BIC

a) Le critère de droit commun

Ce critère prend en compte la nature de l'activité exercée, et notamment le caractère industriel et commercial de l'activité. On prend en compte également les conditions d'exercice de l'activité et notamment le caractère indépendant de l'activité.

L'activité doit donc être industrielle, commerciale et indépendante.

Il est important de préciser que le droit fiscal va prendre en compte dans certains cas la forme juridique de l'activité. Il n'y a aucune difficulté lorsqu'il s'agit d'une activité indépendante à titre individuel. Les bénéfices réalisés dans le cadre d'une entreprise individuelle sont alors qualifiés de BIC.

Cela se complique lorsqu'on est en présence d'une société de personne. La règle est que s'il s'agit d'une société de personne, en droit fiscal et selon la règle de droit commun, les bénéfices sont considérés comme étant réalisés par les associés en tant que personne physique. Le droit fiscal applique *la théorie de la transparence* (on ne voit que les associés, pas la société). Les bénéfices sont donc une catégorie de revenus taxables à l'IRPP en tant que BIC. Mais le droit fiscal permet aux sociétés de personnes permet de choisir l'IS. Ce choix fait disparaître la théorie de la transparence : donc les associés ne sont plus taxés en tant qu'ayant reçu des BIC. C'est la société qui est taxée à l'IS.

b) La qualification légale

C'est une disposition expresse de la loi fiscale qui va qualifier de BIC certaines catégories de revenus, alors même qu'ils ne présentent pas les caractéristiques ci-dessus. Par exemple, les loyers de la location en meublé (car ressemblance avec l'hôtellerie).

2) Les règles de détermination du BIC soumis à imposition

a) Le régime de droit commun

Le bénéfice net soumis à l'IRPP est le bénéfice de ce que l'on appelle l'exercice comptable. Un exercice comptable est une période de 12 mois au terme de laquelle les entreprises ont l'obligation de rendre des comptes et en particulier de rendre le bilan et le compte de résultats.

Le bénéfice net soumis à imposition est le bénéfice net de l'exercice. Cela ne doit pas se confondre avec la notion de chiffre d'affaire. On définit le bénéfice net comme étant le montant des ventes – le montant des frais généraux (tous les frais de l'entreprise).

Le bénéfice net est le bénéfice acquis au cours de l'exercice. Ce n'est donc pas forcément le bénéfice encaissé car selon les règles du droit comptables, les entreprises doivent enregistrer leurs opérations selon le principe des créances acquises et des dettes certaines.

Par exemple, on suppose une entreprise individuelle de chocolaterie. Au 31 décembre, on arrête les comptes. Chaque fois que l'on réalise une opération, on doit se demander si cette opération a été définitivement réalisée. On a une importante commande en fin d'année pour 10 000 euros à condition que le client ait des facilités. Il ne paie qu'au mois de février. On doit se placer à la date de la facturation. L'opération doit être rattachée à l'exercice n. C'est le principe de la comptabilité d'exercice. Ce bénéfice est alors soumis à l'imposition, alors qu'il n'est que juridiquement réalisé. Cependant, le principe est le même pour les charges (les dettes).

Enfin, il se peut qu'il n'y ait pas de bénéfice et qu'on enregistre un déficit pour une entreprise individuelle.

Dans ce cas, le déficit est en principe imputable sur les autres catégories de revenus soumis à l'IRPP pour le foyer fiscal dans l'activité concernée. Il ne reste plus que 4 400 euros dans notre exemple. Il n'y aura donc pas d'imposition.

Cette règle permet de tenir compte des difficultés. S'il n'y a pas de possibilité d'imputer le déficit sous d'autres revenus de l'année, le déficit est reportable sur les revenus soumis à l'IRPP pour les 6 années ultérieures.

Une personne physique qui n'a pas époncée ses déficits est certainement susceptible de faire l'objet d'un contrôle fiscal pour engager une procédure de vérification de comptabilité.

b) Le régime dérogatoire

Il existe depuis quelques années un **régime micro-entreprise**. C'est un régime facultatif ouvert aux petites activités. Il ne faut pas dépasser les montants annuels de recettes suivant : plafond maximum de 75 000 euros HT pour les activités de reventes et de 27 000 euros HT pour les entreprises qui font de la prestation de services.

La caractéristique essentielle de ce régime dérogatoire est la très grande simplicité de l'évaluation du montant du BIC soumis à imposition. En effet, le montant du BIC soumis à imposition est déterminé au moyen d'un pourcentage donné de charges déductibles de ces recettes. L'évaluation des charges déductibles est de 70%. Par exemple, pour un montant de ventes de 50 000 euros, le montant des charges déductibles s'élève à 70% des recettes donc le montant soumis à l'imposition est de 15 000 euros. Pour les prestataires de services, c'est 50%.

Ce dispositif est dit long sur **le souci du législateur d'offrir aux petites entreprises des dispositifs adaptés et simplifiés**. La comptabilité n'a pas besoin d'être très précise.

C) Les bénéfices non commerciaux (BNC)

1) La qualification des BNC

Comme toujours, nous avons deux types de qualifications : droit commun et dérogatoire.

a) Le critère de qualification de droit commun

Ce critère prend en compte la nature de l'activité ainsi que les conditions d'exercice de l'activité. Pour les conditions d'exercice, il faut qu'on soit en présence d'une activité indépendante.

La nature de l'activité doit être non-commerciale. Le CE a dégagé deux éléments. Premièrement, il ne faut pas que le titulaire de l'activité ait la qualité de commerçant (un plombier est un commerçant). Deuxièmement, il faut que dans l'activité considérée, la part de l'activité intellectuelle soit prépondérante. On distingue en quelques sortes les activités manuelles des activités intellectuelles. On considère que l'avocat réfléchit, mais pas le plombier...

Le CE a fait une précision concernant les activités privées d'enseignement. Lorsque la personne assurait toute seule les cours particulier, le CE a opté pour des BNC. Mais lorsque la personne a employé des profs et n'assurait plus les cours, le CE a opté pour les BIC.

b) La qualification légale

Il y a une disposition expresse de la loi fiscale qui va permettre de réputer de BNC des revenus ou des sommes d'argent reçus par une personne physique. Cette qualification intervient dans deux grands cas de figure. Le premier cas est celui des **revenus des professions non officiellement répertoriées** (mages, voyants, prostitués, proxénètes...). Le droit fiscal est un droit réaliste qui ne se soucie pas de la moralité.

Le deuxième cas est ce que le droit fiscal appelle **l'enrichissement inexpliqué**. Cela veut dire qu'au titre de toutes sommes d'argent qu'une personne physique a reçu et dont elle ne pouvait pas apporter la justification, l'administration fiscale les qualifie de BNC (exemple du couple de personnes âgées et des bons anonymes). Le contrôleur fiscal peut exiger une demande d'éclaircissement de justification. Si l'enrichissement n'est pas justifié, le revenu est soumis à l'IRPP.

2) Les règles de détermination du montant des BNC soumis à imposition

a) Le régime de droit commun

Les BNC soumis à imposition est le bénéfice annuel. On dit aussi que c'est le bénéfice de l'exercice, avec la différence que pour les professions libérales, l'exercice est obligatoirement correspondant à l'année civile.

Les BNC soumis à imposition est le bénéfice net (montant des recettes de l'exercice – montant des charges professionnelles supportées).

Les BNC est le bénéfice net encaissé. C'est la grande différence avec les BIC. C'est le système des encaissement et des décaissement : le principe de la comptabilité de caisse.

S'il n'y a pas de bénéfice et qu'il y a un déficit, il y a une différence de règles par rapport aux BIC. Imaginons une avocate mariée à un salarié. Le mari a un revenu imposable de 20 000 euros et la femme a un déficit de 10 000. On ne peut pas imputer au salaire du mari. On reporte le déficit sur les années suivantes, mais uniquement pour les revenus de l'avocate.

Ce régime de droit commun est donc moins favorable que le régime des BIC sur le traitement des déficits.

b) Le régime dérogatoire

Il existe un **régime micro-BNC** qui s'applique facultativement. Il est soumis à des conditions. Il ne faut pas que le montant des recettes annuelles excède le plafond de 27 000 euros.

Dans ce régime, les contribuables évaluent leurs charges déductibles selon un pourcentage de 37% des recettes réalisées. Le bénéfice est donc de 63% des recettes.

L'avantage de ce régime est sa très grande simplicité qui n'oblige pas à tenir une comptabilité très précise (économie de coût en ce sens).

L'inconvénient est qu'il ne faut pas le prendre si on le montant des charges est supérieur à 37%.

D) Les bénéfices agricoles

1) La qualification de bénéfice agricole

Cette qualification résulte de la prise en compte de la nature agricole de l'activité et des conditions d'exercice de l'activité (exercée à titre indépendant, salarié agricole = traitements et salaires).

2) La détermination du montant du BA soumis à imposition

a) Le régime de droit commun

C'est le **régime du bénéfice réel** : montant des recettes annuelles – charges supportées.

b) Le régime dérogatoire

Il existe un **régime du forfait**. Ce régime est fondé sur l'évaluation moyenne forfaitaire à l'hectare et par tête d'élevage.

Ce régime est le dernier exemple qu'il reste des régimes forfaitaires qui existaient avant. Ces systèmes d'évaluation forfaitaire des bénéfices avaient été fait dans les années 20 pour les BIC et BNC pour les petits commerçants (??)

E) Les rémunérations de certains dirigeants de sociétés

1) Les rémunérations visées par cette qualification

Le droit fiscal retient une qualification pas très élégante (rémunérations de certains dirigeants de sociétés). Cette qualification est énoncée à l'article 62 du CGI.

Cette qualification ne vise pas donc tous les dirigeants de sociétés, mais uniquement ceux qui effectuent dans la société un travail de direction et de gestion, et qui ne peuvent pas être considérés comme des salariés de la société.

Ceux qui peuvent être considérés comme des salariés, alors même qu'ils sont associés dans la société, sont ceux qui ne détiennent pas une part prépondérante du capital (ils sont minoritaires au capital). On peut alors considérer que s'applique le critère fondamental du *lien de subordination*.

Donc on ne vise par cette qualification que les dirigeants qui détiennent une part prépondérante du capital.

Il ne faut pas confondre cette qualification avec le versement des dividendes (distribution des bénéfices de la société qui sont des revenus taxables à l'IRPP : revenus mobiliers). Elle s'applique lorsque la rémunération donnée à ce dirigeant correspond à une activité de direction ou de gestion au sein de l'entreprise.

2) Les caractéristiques de l'imposition

Jusqu'en 1996, il y avait une différence de régime fiscal entre les traitements et salaires et les rémunérations de certains dirigeants de société. En effet, pour cette dernière catégorie, les titulaires de cette rémunération n'avaient pas le choix entre l'évaluation des frais forfaitaires et l'évaluation des frais réels. Ils ne pouvaient que se soumettre à la mode des frais réels. De plus, l'abattement de 20% n'était pas possible pour ces rémunérations.

Mais une mesure de 1997 a aligné le régime des dirigeants en leur octroyant l'abattement de 20%. On ne leur accorde pas l'évaluation des frais forfaitaires.

Mais à partir 2007, avec la suppression de l'abattement de 20%, les rémunérations des dirigeants sont alignées sur le même régime que celui des salariés (?).

F) Les revenus fonciers

Avec la notion de revenus fonciers, nous quittons le domaine des revenus des activités pour entrer dans celui des revenus du patrimoine, du capital, de placement.

Il y en a trois catégories qui sont soumises à l'IRPP : les revenus fonciers, les revenus de valeurs mobilières (RVM ou RCM pour revenus de capitaux mobiliers) et les plus-values immobilières ou mobilières réalisées par des personnes physiques agissant à titre particulier (pas pour les marchands de biens par exemple).

1) La qualification juridique de revenus fonciers

D'une manière générale, la qualification de revenus fonciers concerne les revenus tirés de la location d'un immeuble bâti ou non bâti.

Il faut que le propriétaire du bien agisse dans le cadre de la gestion privée de son patrimoine et non dans le cadre d'une activité professionnelle.

Enfin, le législateur pose une autre condition qui tient à la nature des locaux qui sont l'objet de la location. Pour que la qualification de revenus fonciers puisse être retenue, il faut qu'on soit en présence de locaux nus (pas de revenus fonciers pour la location meublée : BIC).

2) La détermination du montant des revenus fonciers soumis à l'imposition

Le principe est simple : le montant des revenus fonciers soumis à l'IRPP au titre de l'année est :

- Le revenu annuel net (le montant des loyers bruts encaissés au cours de l'année civile par le propriétaire y compris les charges, moins les charges supportées par le propriétaire comme l'entretien, les réparations...)

G) Les revenus de valeur mobilière (revenus de capitaux mobiliers)

Les RVM sont les revenus de l'épargne ou plus exactement les revenus des placements mobiliers. Il existe deux types de placements : les placements à revenus fixes et les placements à revenus variables.

1) Les placements à revenus fixes

a) Qualification

Les placements à revenus fixes sont des investissements qui se présentent sur le fond comme des prêts qui sont consentis à des personnes physiques ou morales moyennant une rémunération du prêt fixée à l'avance.

Sur la forme on a une très grande diversité de placements de ce type : placements à revenus fixes publics (titres obligataires publics comme les bons au Trésor) ou privés (obligations, ou prêt à un ami moyennant intérêts...).

b) Régime fiscal

En droit commun, ces revenus issus des placements à revenus fixes sont une catégorie juridique de revenus taxables à l'IRPP. Ce qui a pour conséquence d'augmenter le montant de l'imposition.

Par dérogation au régime de droit commun, ces revenus fixes vont être taxés à part des autres revenus, à un taux proportionnel fixe qui est de 26%. Cela est censé englober l'IRPP, la CSG et la CRDS. Ce système s'appelle **le régime du prélèvement libératoire**, qui est appliqué sur option libre du contribuable.

Cela est intéressant pour les revenus les plus élevés qui seraient taxés plus avec l'IRPP. C'est pour encourager les hauts revenus à s'engager dans ce type de placements.

2) Les placements à revenus variables

a) Qualification

Ces placements sont représentés dans la réalité par des titres, c'est-à-dire des actions ou des parts sociales qui appartiennent à des personnes qui ont investi dans le capital de sociétés.

Les revenus de ce type de placements sont constitués par ce que l'on appelle des distributions de bénéfices (les distributions de dividendes).

Ces revenus sont forcément variables puisqu'on ne sait jamais à l'avance le montant des bénéfices que réalisera la société. Ce sont des placements « à risques ». De plus, les organes dirigeants de la société (l'AG en particulier) décide de la distribution des bénéfices. Il y a donc une double incertitude quant au montant des revenus qui seront perçus.

b) Régime fiscal

La situation a été simplifiée depuis peu de temps. Les dividendes distribués sont taxables à l'IRPP puisqu'ils représentent une catégorie de revenus soumis à cet impôt. Donc ils vont s'ajouter aux autres revenus de l'année du contribuable concerné.

Il n'y a pas le système de prélèvement libératoire qui ne concerne que les revenus de placements fixes. En contrepartie, le montant du bénéfice distribué reçu dans l'année ne va être soumis à l'impôt qu'après un abattement de 50%. Cet avantage est accordé car ces bénéfices ont déjà été taxé chez la société à l'impôt sur les sociétés (IS). Il s'agit d'éviter la double imposition.

Avant, on avait le système de l'**avoir fiscal**. C'était un mécanisme introduit en 1963 et qui avait pour but de rembourser aux associés la partie des bénéfices qui avaient déjà été taxés.

H) Les plus values immobilières ou mobilières

1) La notion

Les plus values immobilières ou mobilières sont les gains qui sont réalisés lors de la cession d'un bien immobilier ou de la vente d'un bien meuble (la vente de titres).

Pour qu'on soit en présence de cette catégorie juridique en tant que catégorie de revenus taxables à l'IRPP, il faut que ces gains soient réalisés par une personne physique agissant à titre de particulier. Les gains seront ainsi qualifiés de BIC pour un marchand de biens taxable à l'IRPP ou à l'IS selon la qualification juridique de la société

2) Le régime fiscal

Il y a depuis deux ou trois ans une évolution importante qui concerne le régime des plus values immobilières. Il a été aligné par le législateur sur le régime fiscal des plus values mobilières.

C'est un régime qui est dérogatoire puisqu'il consiste à taxer la plus value non pas au barème de droit commun de l'IRPP mais à un taux proportionnel fixe spécial de 26%. Cela évite la progressivité.

Il y a des mesures de faveur, en particulier pour les PVI, notamment parce que le législateur n'a pas voulu défavoriser le logement. Par exemple : exonération de la PVI réalisé sur la cession de la résidence principale, exonération de

la PVI réalisée lors de la première cession d'un logement lorsque la personne qui vend ce logement n'est pas propriétaire de sa résidence principale, l'exonération totale des PVI sur les immeubles possédés depuis au moins 22 ans.

Section 2 : Le mécanisme général de taxation à l'IRPP

L'IRPP en principe est établi par l'administration fiscale à partir d'un acte préalable et fondamental du contribuable qui doit produire chaque année une déclaration de l'ensemble de ses revenus de l'année précédente. L'IRPP est donc un impôt déclaratif. C'est sur cette base que l'admin fiscale va assoire (déterminer l'assiette), liquider (calculer le montant) et recouvrer l'impôt.

Depuis cette année, les contribuables vont voir leur obligation simplifiée par l'institution d'un système de déclaration préremplie. Cela permet aussi à l'admin fiscale de multiplier les contrôles fiscaux.

La déclaration n'a pas valeur contractuelle entre le contribuable et l'admin fiscale une fois que cette dernière l'avait acceptée dans un premier temps. L'admin fiscale peut revenir sur son acceptation de la déclaration.

Le contribuable qui ne produirait pas de déclaration n'échappera pas à l'impôt. L'admin fiscale viendra elle-même à sa rencontre avec des pénalités importantes.

- I. Le principe de l'imposition par foyer fiscal
- II. Le principe de l'imposition du revenu global net
- III. Le principe de la progressivité aménagée pour le calcul de l'imposition

I. La règle de l'imposition par foyer fiscal

A) Le principe

Une personne physique qui a reçu des revenus soumis à l'IRPP ne va pas forcément être taxée en son nom propre. En effet, ce qui prévaut en droit fiscal français sur l'approche individuelle est la règle de l'imposition par foyer fiscal de la totalité des revenus entrés dans le foyer. L'admin fiscale prend en compte la communauté : le groupe prévaut sur l'individu.

La notion de foyer fiscal est consacrée à l'article 6 du CGI : « *Les personnes physiques imposables à l'IRPP sont imposées non seulement au titre de leurs revenus propres, mais aussi au titre des revenus des membres du foyer fiscal* ».

Le foyer fiscal c'est : les conjoints mariés plus leurs enfants à charge. La notion de foyer fiscal a un peu évolué avec l'institution du PACS : les membres d'un PACS représentent un foyer fiscal.

On peut être un foyer fiscal seul. Mais on en parle pour désigner le groupe.

B) La portée de la règle de l'imposition par foyer

Il faut distinguer la portée à l'égard du conjoint et à l'égard des enfants à charge.

1) La portée de cette règle à l'égard du conjoint

S'agissant des conjoints mariés, la règle de l'imposition par foyer est impérative. Ils ne peuvent pas décider de se placer sur le régime de l'imposition séparée. Dans certains pays nordiques, cela est pourtant possible. En 1982, la ministre aux droits de la femme avait demandé la possibilité pour les femmes mariées de choisir un régime séparé. Mais cela n'a pas été accepté car cela aurait entraîné un surplus de déclaration et surtout un manque à gagner pour l'Etat.

Il y a une exception possible lorsque les époux sont séparés de biens et qu'ils n'habitent pas sous le même toit.

2) La portée de cette règle à l'égard des concubins

Le droit fiscal traite les concubins comme des célibataires. Chacun va être taxé indépendamment de l'autre à l'IRPP. S'il y a des enfants à charges, il seront rattaché à l'un ou à l'autre. Avant, il fallait qu'il y ait une entente entre les deux. Mais cela pouvait poser problème quand il y avait un ou trois enfants. Le droit fiscal donne maintenant la possibilité de rattaché par demi enfant.

3) La portée du principe pour les membres d'un PACS

Les membres d'un PACS sont considérés par le droit fiscal comme un foyer fiscal. Les concubins peuvent donc signer un PACS pour être imposés ensemble. Précédemment, il fallait 3 ans de PACS pour être imposé en foyer fiscal. Cette règle a été abandonnée, on ne le demande pas aux mariés...

4) La règle du foyer fiscal à l'égard des enfants à charge

On distingue deux catégories d'enfant : l'enfant mineur et l'enfant majeur.

a) L'enfant mineur

Le principe de droit commun est que la notion d'enfant à charge ne concerne que les enfants mineurs. Ils sont donc considérés comme étant de plein droit membre du foyer de leurs parents ou de leur parent (divorcé, célibataire, concubin). Par conséquent, si l'enfant mineur qui n'a pas d'existence fiscale propre a des revenus taxables, ces revenus ne vont pas être taxés en son nom, mais ils seront rattachés aux revenus du foyer fiscal dont il est membre.

Par dérogation à cette règle, le droit fiscal accepte que l'enfant mineur puisse demander à être imposé séparément du foyer fiscal des parents. Le droit fiscal permet donc l'imposition séparée de l'enfant mineur. Il suffit que l'enfant mineur produise une déclaration (accompagnée éventuellement d'une lettre d'explication). Cette décision n'est pas irréversible, il pourra ensuite revenir dans le cadre du foyer fiscal.

b) L'enfant majeur

Le principe de droit commun est que l'enfant majeur existe de manière autonome au regard du droit fiscal. Normalement, il ne peut pas être rattaché au foyer fiscal de ses parents. Par conséquent, lorsqu'il a des revenus, ceux-ci sont taxables à l'IRPP en son nom.

Par exception à cette règle, certains enfants majeurs peuvent être considérés comme enfants à charge et par conséquent rattachés au foyer fiscal de leurs parents. Il en est ainsi pour les enfants majeurs célibataires de moins de 21 ans, les enfants majeurs qui poursuivent leurs études jusqu'à 25 ans et les enfants majeurs atteints d'un handicap.

II. Le principe de l'imposition du revenu global net

1) La notion du revenu global net

Le revenu taxable à l'IRPP est le revenu global net du foyer fiscal. Il s'agit du **revenu global brut moins les charges déductibles du revenu global**.

Le revenu global brut est le total des différents revenus catégoriels nets que les membres du foyer fiscal ont reçu pendant l'année. Ce revenu global brut est la conséquence du caractère global et synthétique de l'IRPP qui taxe en une fois tous les revenus de l'année d'un foyer fiscal.

2) La notion de charge déductible du revenu global brut

Voir article 13 et 156 du CGI.

a) Les charges visées à l'article 13

Il s'agit selon l'article 13 du CGI des dépenses engagées pour l'acquisition ou la conservation du revenu. Normalement, ces dépenses ont été déjà déduites dans le cadre des charges déductibles des revenus catégoriels (on déduit déjà les charges dans le cadre des traitements et salaires...).

En réalité, ces dépenses engagées vont être déduites au titre de charges du revenu global que lorsqu'on n'a pas pu les déduire dans le cadre des revenus catégoriels. Par exemple, un chercheur d'emploi dépense de l'argent pour acquérir un revenu (déplacements, CV...) : on ne peut pas éponger ces frais en les imputant sur le revenu catégoriel concerné.

b) Les charges visées à l'article 156 du CGI

Cet article permet de déduire du revenu global brut des dépenses qui n'ont rien à voir avec l'acquisition ou la conservation du revenu. La seule raison d'être de cet article est de permettre la déduction de certaines dépenses pour des motifs de politique sociale ou des raisons de politiques économiques.

Seules les dépenses visées par cet article sont déductibles, il n'y a pas d'interprétation possible. L'exemple le plus courant est le cas des pensions alimentaires versées aux ascendants ou aux descendants dans le cadre de l'obligation alimentaire, ou les pensions alimentaires versées en cas de divorce.

Pour les pensions versées aux descendants, le droit fiscal institue un plafond de charges déductibles d'environ 4 500 euros. L'admin peut demander la justification du versement.

Le droit fiscal ne prévoit pas de plafond pour les charges déductibles en ce qui concerne les pensions versées aux ascendants. L'admin peut juste demander une justification du versement.

On a aussi les frais d'hébergement de personnes âgées de plus de 75 ans qui sont déductibles (jusqu'à 3 000 euros). Il y a également les souscriptions (investissements) en faveur de sociétés anonymes pour le cinéma ou l'audiovisuel. Enfin, on trouve une mesure d'aide au patrimoine culturel de la France : la déduction des charges foncières (entretien ou réparation) annuelles des châteaux ou monuments historiques dont le propriétaire conserve la disposition à titre de résidence principale

La progressivité aménagée

Le calcul de l'IRPP se fait en principe en deux étapes. Dans une première étape, c'est l'admin qui va déterminer le montant de l'impôt brut, puis dans une deuxième étape le montant de l'impôt net.

A) Le calcul de l'impôt brut

1) Le principe général

L'IRPP est calculé par l'administration fiscale, qui va appliquer au revenu global net le barème progressif qui est propre à l'IRPP.

Le législateur a adopté un nouveau barème applicable pour l'imposition des revenus de 2006, qui se distingue par un allègement sensible : l'intégration de l'abattement spécial de 20% dans le barème et l'abaissement des taux. Par exemple le taux marginal passe à 40% alors qu'il était de 47%.

Ce principe de détermination de l'impôt brut ne s'applique en réalité que dans le cas des personnes célibataires sans charge de famille.

2) L'aménagement du principe pour les autres situations

Ce principe général de droit commun est aménagé pour les personnes mariées et pour celles qui ont des charges de famille.

a) La règle

L'impôt va alors être calculé au moyen de la **technique du quotient familial** qui a pour finalité d'atténuer la progressivité de l'impôt dans le cas de personnes mariées et/ou avec enfants à charge.

Cette technique consiste à raisonner en nombre de parts de revenus du foyer fiscal.

b) Le mécanisme

Ce mécanisme de raisonnement va consister à déterminer l'impôt en deux étapes.

La première étape est celle où l'admin fiscal détermine le nombre de parts de revenu du foyer fiscal. Ce nombre est déterminé selon les règles du quotient familial.

Dans le cadre d'un foyer fiscal de personnes mariées, les deux conjoints mariés représentent deux parts de revenus. On considère que chacun des enfants à charge représente demi part de revenu. Une exception existe : à partir du troisième enfant, l'enfant à charge compte pour une part (c'est un encouragement à la natalité).

Une fois déterminé le nombre de part, la deuxième étape consiste à calculer l'impôt dû pour une part de revenus. On va donc appliquer à une part de revenu le taux applicable. Dans un exemple de foyer à 3 parts avec 60 000 euros, la part de revenu s'élève à 20 000 euros. On aboutit à un montant d'IRPP par part de revenus à 4 000 euros (exemple faux). Donc le montant d'impôt dû par le foyer fiscal est de 12 000 euros.

On a donc atténué la progressivité de l'impôt puisqu'elle n'a joué que sur une part de revenus.

Dans la technique du quotient familial, on combine progressivité du barème et proportionnalité. C'est cela la progressivité aménagée. Cela permet d'atténuer le montant de l'impôt.

B) La détermination de l'impôt net

L'impôt net est l'impôt brut moins des allègements particuliers d'impôts. Ces allègements d'impôts sont essentiellement constitués de ce que l'on qualifie **les réductions d'impôts**.

Ce sont des allègements institués par le législateur à des fins de politiques économiques ou sociales. Il y a une liste qui est donnée. Il y a trois exemple majeurs :

- Les dons aux œuvres charitables, reconnues d'intérêt public. Elles ouvrent droit à une réduction d'impôt au donateur. Cela compte pour une partie de ce que l'on a donné
- Les dépenses dues pour l'emploi d'une personne à domicile
- L'investissement dans l'immobilier locatif.

La dernière mesure instituée par la loi de finances de 2006 est celle créant **un droit à restitution d'impôts directs excessifs**. Cette mesure a été intitulée « bouclier fiscal ». Ce concept a été inventé par un conseiller du ministre des finances. Cette notion a été reçue comme une réponse à une attaque. C'est pour cela que la loi fiscale n'a pas repris le terme.

Lorsque le total des impôts directs payés au cours d'une année excède 60% du revenu de la même année, l'excédant va être remboursé au contribuable et le cas échéant par imputation sur l'impôt direct, ou un autre impôt. Ne sont pris en compte, parmi les impôts directs, que l'IRPP, l'ISF, les taxes foncières et la taxe d'habitation.

Il n'y a donc pas les droits de mutation à titre onéreux, ni la taxe professionnelle (qui peut être payée par des personnes physiques : professions libérales, entreprises individuelles), ni la taxe d'enlèvement des ordures ménagères (aussi importante que la taxe foncière... ?).

Chapitre 2 : L'impôt sur les sociétés

Cet impôt appartient à la famille des impôts sur le revenu puisqu'il va taxer les bénéfices qui sont réalisés par les sociétés. Or ces bénéfices ont le caractère de revenus tirés de l'activité.

C'est un impôt proportionnel. Il suscite des débats importants (de manière traditionnelle), en particulier sur le point de savoir s'il représente ou non un frein à l'activité des entreprises. Cette question a connu une actualisation plus forte avec le nouvel élargissement de l'UE, et la présence au sein de l'Union de certains Etats où la fiscalité sur les entreprises est plus clémente que dans les pays de l'Ouest.

Section 1 : Le champ d'application de l'IS

Il faut étudier deux choses : quelles sont les personnes assujetties à l'impôt et quelles sont les règles de territorialité.

I. Les personnes morales assujetties à l'IS

Sur ce point, nous savons que certaines personnes morales sont assujetties de plein droit et d'autres sur option.

A) Les sociétés assujetties de plein droit à l'IS

Nous savons que les personnes morales assujetties de plein droit à l'IS sont les sociétés de capitaux. Le législateur fiscal prend en compte la forme juridique de la personne morale.

À côté, on trouve d'autres personnes morales assujetties de plein droit. Il s'agit de ce que le législateur appelle **les groupements à but lucratif**.

Normalement ce sont les sociétés qui sont des groupements à but lucratif. Le législateur pense ici aux associations qui ne sont pas sous le régime de la loi 1901. Ce sont celles qui ont une partie de leur activité à but lucratif.

B) Les sociétés assujetties à l'IS sur option

Les sociétés de personnes vont être concernées par l'IS, mais uniquement si elles ont choisi de l'être. Elles optent pour être assujetties à l'IS.

Le législateur considère que les sociétés de personnes n'ont pas de personnalité juridique propre pour le droit fiscal. Donc leurs bénéfices sont considérés comme réalisés par les associés. Le droit fiscal ne voit pas la société, il ne voit que les associés, sorte d'entrepreneurs individuels. **La société de personne ne fait pas écran, elle est transparente.**

Normalement, le bénéfice réalisé par chaque associé va être taxé à l'IRPP en tant que BIC. Cependant, par exception à ce principe de droit commun, le droit fiscal autorise les sociétés de personnes à opter pour l'IS.

Si cette option est exercée, c'est la société en son nom propre qui va être taxé à l'IS pour les bénéfices qu'elle réalise. La société n'est plus transparente pour le droit fiscal.

Les avantages de cette option sont nombreux. Tout d'abord, cela permet d'avoir un impôt à taux proportionnel que l'on connaît à l'avance (33,33%). Cela permet d'échapper à la progressivité de l'IRPP.

Le deuxième avantage est que lorsque les bénéfices sont taxés à l'IRPP, c'est la CSG et la CRDS qui vont les taxer également.

L'option est également favorable au regard des règles pour la détermination du montant des bénéfices. La rémunération du dirigeant associé est considérée comme une charge déductible pour les sociétés de personnes qui relèvent de l'IS, pas pour les autres. Le bénéfice taxable sera donc baissé.

Enfin, il y a des règles de report de bénéfices plus favorables.

II. Les règles de territorialité

Il faut toujours que le législateur détermine quelles sont les limites de la souveraineté fiscale de l'Etat français.

A) Le principe

Selon le CGI, relève de l'IS les bénéfices qui sont réalisés en France. La portée est immédiate : ces bénéfices vont être taxés en France indépendamment de la nationalité de la société. À l'inverse, lorsque les bénéfices sont réalisés à l'étranger, ils échappent à la souveraineté fiscale française, même s'ils l'ont été par une entreprise française.

B) Le problème du critère de lieu de réalisation des bénéfices

Le problème est de savoir ce qu'il faut entendre par ce critère de lieu de réalisation des bénéfices.

Soit il faut prendre en compte le lieu où sont réalisées les opérations ayant généré le bénéfice. Soit il faut prendre en compte le lieu où est implantée l'exploitation qui a généré le bénéfice.

Par exemple, une entreprise française basée en France qui a pour activité principale l'exportation vers l'étranger.

L'Etat français va tenter de capter au mieux la matière imposable. Le CE a permis de trancher sur cette difficulté. Il affirme qu'il faut entendre par lieu de réalisation des bénéfices le lieu d'implantation de l'exploitation ayant généré les bénéfices.

La difficulté suivante est de savoir ce qu'il faut entendre par lieu d'implantation de l'exploitation ayant généré les bénéfices.

Il s'est avéré que des entreprises ont fait valoir le fait qu'elles n'étaient pas implantées qu'en France, qu'elles avaient des bureaux ou des filiales à l'étranger.

Le CE a dû se pencher sur la question. Il a donc forgé 3 critères en vue de clarifier la situation des entreprises qui sont implantées en France, mais qui ont également une implantation à l'étranger. La préoccupation du CE est de permettre de dire s'il y a ou non une implantation à l'étranger qui a généré des bénéfices à l'étranger.

Le premier critère est la notion d'**établissement stable à l'étranger**. Un établissement stable à l'étranger suppose une installation permanente avec des locaux stables, une activité lucrative à partir de ces locaux et une autonomie de décision et de gestion.

Le deuxième critère est celui du **représentant qualifié à l'étranger**. C'est lorsqu'une personne est installée à l'étranger pour y accomplir des actes pour le compte de la société. Il suffit que les bénéfices soient réalisés à partir de ces actes, pour que ces bénéfices échappent à l'IS.

Le troisième critère est celui du **site commercial complet à l'étranger**. Ce sont des opérations commerciales qui sont réalisées à titre habituel, et qui sont détachables des opérations réalisées en France. Cela permet que les bénéfices issus de ces opérations réalisées à l'étranger ne pas être soumis à l'IS.

Section 2 : Les règles relatives à la détermination du résultat fiscal soumis à l'IS

Le résultat fiscal peut être un bénéfice ou un déficit.

I. La notion de bénéfice

A) Le principe

Il y a un principe qui est posé à l'article 209 du CGI qui dispose : « *La détermination du bénéfice soumis à l'impôt sur les sociétés obéit aux mêmes règles que pour la détermination des bénéfices industriels et commerciaux qui sont réalisés soit par une entreprise individuelle, soit par une société de personne qui n'a pas opté pour l'IS* ».

Il y a donc identité de règle indépendamment du traitement fiscal du bénéfice. Le principe essentiel à retenir est posé à l'article 38 du CGI. Cet article envisage deux manières de déterminer le bénéfice taxable d'une entreprise quel que soit leur régime fiscal.

La première approche du droit fiscal est la plus traditionnelle : le bénéfice d'une entreprise est ce que l'on appelle **le résultat net de l'exploitation**. Ce résultat net d'exploitation se trouve dans le compte de résultat. On trouve dans ce compte les charges d'exploitation d'un côté et de l'autre les produits d'exploitation (ventes). Le résultat net d'exploitation est la différence entre les produits d'exploitation et les charges d'exploitation.

Cette approche est traditionnelle car on considère que l'activité est l'exploitation. Le droit fiscal envisage le bénéfice comme un résultat d'exploitation.

La deuxième approche est celle qui consiste à envisager le bénéfice comme **l'enrichissement de l'entreprise au cours d'une année d'exploitation** (d'un exercice comptable).

Cet enrichissement est mesuré par ce que l'on appelle la variation de l'actif net de l'entreprise entre la clôture d'un exercice donné et l'ouverture de l'exercice. L'actif net d'une entreprise est son patrimoine net, on le mesure à partir d'un compte particulier : le bilan. C'est un compte annuel qui retrace tout ce que possède l'entreprise. La notion d'actif net est la différence entre l'actif brut et le passif.

Le plus souvent, on détermine le bénéfice des deux manières. Dans le compte de résultat, on accuse logiquement le même montant que celui de la variation entre l'actif net de clôture et l'actif net d'ouverture. Normalement, le résultat d'exploitation est la source de l'enrichissement.

Si l'on ajoute la définition de l'enrichissement, c'est parce que cela permet au droit fiscal de vérifier que le bénéfice qui est soumis à l'imposition est bien celui qui est réellement réalisé. Le bénéfice présente deux caractéristiques : il est le résultat de l'exploitation, et est la cause de l'enrichissement de l'entreprise.

La deuxième raison est que dans le second cas, la notion d'enrichissement de l'entreprise va permettre à l'admin fiscal, lorsqu'elle vérifie la comptabilité des entreprises, de considérer que les entreprises soumises à l'IS doivent être assujetties à des rectifications (des redressements) en matière d'imposition du bénéfice sur le seul fondement de l'enrichissement de l'entreprise.

Par exemple, le compte de résultat de l'entreprise peut être exact. Mais lorsqu'on regarde le bilan, on constate que l'entreprise a oublié de compter dans son actif un matériel qu'elle a acquis. L'entreprise a minoré son actif, son patrimoine. Elle a donc minoré son actif net. Cette minoration d'actif net représente une minoration de bénéfice taxable. Il n'y a pas eu d'erreur sur le résultat d'exploitation (produits – charges), mais sur le patrimoine.

B) Les règles particulières en ce qui concerne la détermination des bénéfices taxables à l'IS

1) Les rémunérations allouées aux dirigeants de la société au titre de leur fonction de direction et de gestion dans l'entreprise

La rémunération qui est versée à ces associés représente une charge déductible des produits d'exploitation, uniquement dans le cas des sociétés qui relèvent de l'IS. Elle n'est jamais une charge déductible dans le cas des sociétés de personnes qui ont opté pour l'IS.

C'est un avantage car cela diminue le bénéfice taxable à l'IS.

Lé déduction de cette rémunération à titre de charge est toutefois subordonnée à des conditions précises :

- Il faut que la rémunération corresponde à un travail effectif.
- Il faut que la rémunération ne soit pas excessive. Ce qui est très délicat comme critère. Notamment pour les entreprises familiales et les grands groupes.

2) Les intérêts rémunérant les comptes courants d'associés

Ce sont des intérêts qui sont versés à des associés qui vont rémunérer un dépôt d'argent que ceux-ci laissent dans la société. Ce dépôt d'argent s'appelle un compte courant d'associé.

C'est comme si un associé faisait une facilité de trésorerie à la société. Par exemple, un PDG demande une rémunération mensuelle de 150 000 euros par mois. Il ne dépense pas autant par mois, il préfère recevoir 10 000 euros par mois et inscrire le reste dans un compte courant de l'entreprise. Les 140 000 euros sont inscrits au passif dans un compte courant d'associé.

Les intérêts sont souvent plus élevés que ceux de la banque, mais moins important que le taux d'emprunt. Cela arrange la société et l'associé.

Le droit fiscal accepte que les intérêts rémunérant les comptes courants d'associés soient déductibles, sous réserve qu'ils ne dépassent pas un certain montant.

II. Le traitement du déficit

Il se peut qu'au cours d'un exercice, il n'y ait pas de résultat d'exploitation bénéficiaire, et qu'il y ait un déficit. S'agissant des sociétés qui relèvent de l'IS, le droit fiscal va leur offrir deux possibilités.

Le droit fiscal permet de reporter ce déficit d'un exercice. Le mécanisme du report du déficit existe déjà en matière de BIC et de BNC. Ce qui est propre aux sociétés, c'est qu'elles ont deux possibilités de report.

Le premier système de report du déficit est le système de droit commun, le plus ancien. Il a longtemps été le seul système : c'est **le système du report en avant**.

Ce système permet de reporter le déficit sur les résultats des exercices ultérieurs. On peut continuer à reporter si l'on n'éponge pas dès l'année suivante.

Jusqu'à il y a 3 ans, ce report en avant était toutefois limité dans le temps par le droit fiscal français, qui ne permettait un report que sur les 5 exercices ultérieurs suivants. Depuis la loi de finances pour 2004, on peut reporter indéfiniment.

Le deuxième système de report a été introduit en droit fiscal il y a quelques années. Il a été inspiré par le système anglo-saxon : c'est **le système du report en arrière** ou **carry back system**.

Il permet d'imputer le déficit d'un exercice, non pas sur le futur, mais sur les trois derniers exercices passés.

Une entreprise va avoir intérêt à choisir le système du report en arrière lorsqu'elle sait qu'elle va avoir une période difficile à traverser, alors qu'elle a eu 3 années fleurissantes précédemment. Elle se fera alors rembourser des versements d'IS, afin de refaire de la trésorerie.

Section 3 : Les modalités d'imposition des sociétés qui relèvent de l'IS

I. Les modalités d'imposition l'IS proprement dit

A) Le taux de l'IS

Le taux de l'IS a été abaissé et s'élève aujourd'hui à 33,33%. A ce taux s'ajoute dans certains cas, selon la conjoncture ou le gouvernement, des contributions exceptionnelles.

Ce taux de 33,33% est-il scandaleux au regard de la situation en Europe ? La moyenne européenne est d'environ 30,5%. Autriche 34%. Espagne, 35%. Mais, Irlande, 12,5% (politique agressive). Luxembourg (22%). Pologne (18%). Il y a donc de la concurrence fiscale.

B) Les obligations déclaratives des sociétés soumises à l'IS

Les sociétés ont l'obligation de produire à l'admin fiscal 3 mois après la clôture de leur exercice, une déclaration très détaillée de leur résultat d'exploitation.

C) Le paiement de l'IS

L'IS est payé au moyen de 4 acomptes que les sociétés concernées doivent payer spontanément, sans attendre d'avoir reçu un avis d'imposition (bien que l'IS soit un impôt direct).

II. Le cas de l'imposition forfaitaire annuelle

C'est une curiosité du droit fiscal.

A) Le principe

Toutes les sociétés qui sont dans le champ d'application de l'IS, sont obligatoirement soumises à une imposition complémentaire de l'IS. Cette imposition complémentaire s'appelle l'IFA.

On l'appelle IFA car le montant de cette imposition est un tarif fixé à l'avance en fonction du montant du chiffre d'affaires réalisé par l'entreprise l'année précédente (donc de son poids).

Lorsque le chiffre d'affaires est inférieur à 300 000, le montant de l'IFA est de 0. Lorsque le chiffre d'affaire est entre 300 000 et 700 000 euros : 1 300 euros. Si plus de 500 millions d'euros : 110 000 euros d'IFA.

B) Les caractéristiques de l'IFA

1) Une imposition distincte de l'IS

L'IFA est distincte de l'IS, même si elle est articulée au champ d'application de l'IS (elle n'est due que si l'on relève de l'IS). L'IFA est exigible indépendamment de la réalisation d'un bénéfice. On ne paie pas l'IFA parce qu'on paie l'IS, on paie l'IFA car on relève de l'IS.

L'IFA est donc exigible même lorsqu'on supporte un déficit. C'est une sorte d'obligation fiscale minimale pour les sociétés de plus de 300 000 euros de chiffre d'affaires.

2) Une imposition qui n'a pas toujours un caractère définitif

L'IFA n'est pas toujours une imposition définitive. Lorsque la société qui relève de l'IS, dégage des bénéfices qui sont taxés à l'IS, on va lui rembourser l'IFA qu'elle a payé. On paie l'IFA avant l'IS, c'est une sorte d'acompte de l'IS.

Cela permet d'éviter qu'une société supporte l'IS et l'IFA en même temps. Ces deux impôts ne sont pas cumulatifs.

Chapitre 3 : La Taxe sur la Valeur Ajoutée

On quitte la famille des impôts d'Etat sur le revenu.

Section 1 : Les caractéristiques générales de la TVA

I. L'origine de la TVA

Cet impôt est récent, il date d'une loi de 1954. Il participe au mouvement de rénovation du système fiscal d'après-guerre. On cherchait un impôt à grand rendement. Le concepteur est Maurice Lauré. La TVA a été mise en place après plusieurs stades (dernier stade en 1975).

Elle occupe une place fondamentale dans le système fiscal, par son rendement. Elle représente près de la moitié des recettes de l'Etat. Le budget est donc très dépendant de la TVA. Dans un contexte de ralentissement de la croissance, cela est problématique pour le budget de l'Etat.

La TVA se présente comme le principal impôt sur la dépense dans le système fiscal français. Cet impôt occupe également une place importante dans 120 pays dans le monde. La France a exporté ce concept dans le monde entier. Les pays émergents de l'Asie l'introduisent peu à peu.

La TVA représente $\frac{1}{4}$ des recettes fiscales mondiales. Cela pose des problèmes fondamentaux.

Si l'on s'intéresse à l'incidence de cet impôt, on peut dire que la TVA a une incidence indirecte (voir dans le cours sur l'impôt direct). La TVA est un impôt dont l'incidence réelle ne concerne que le consommateur agissant à titre particulier et non pas les entreprises et les prestataires de services.

En effet, les entreprises qui achètent pour revendre vont payer de la TVA lors de l'opération d'achat. Elle ne supporte pas en réalité la charge fiscale car elles supportent de la TVA pour collecter de la TVA. Elles vont être remboursées de la TVA qu'elles ont eu à payer : **l'incidence réelle de la TVA concerne donc le consommateur final.**

Enfin, la TVA se trouve aujourd'hui enserrée d'un important processus d'harmonisation communautaire engagé depuis plus de 20 ans.

En ce qui concerne les règles d'assiette, de taux et de remboursement, les Etats membres n'ont plus de souveraineté fiscale propre en ce qui concerne la TVA. Ce sont les règles communautaires qui s'appliquent.

Section 2 : Le régime de droit commun de la TVA

I. Le champ d'application de la TVA

A) Les opérations soumises à la TVA

S'agissant des opérations économiques qui doivent être soumises à la TVA, il faut retenir le fait qu'il y a des opérations obligatoirement soumises à la TVA, d'autres facultativement soumises à la TVA et d'autres exonérées de TVA.

1) La situation des opérations économiques obligatoirement soumises à la TVA

a) Les opérations soumises à la TVA en vertu de leur nature

Le principe est que sont concernées ce que l'on appelle **les livraisons de biens et les prestations de services effectués à titre onéreux**.

La notion de livraison de biens ne s'entend pas ici au sens matériel de la livraison. On entend par là le transfert de propriété d'un bien. On considère qu'il y a un transfert de propriété chaque fois qu'il y a un échange économique entre un acheteur et un vendeur. Le droit fiscal prend comme critère la date de facturation.

La notion de livraison de biens ne concerne que les livraisons de biens meubles corporels.

Ce que l'on appelle prestations de services sont toutes les opérations économiques autres que les livraisons de biens.

La notion d'activité économique à titre onéreux est capitale. Il est important de se rappeler qu'une opération n'est soumise à la TVA que si elle est effectuée à titre onéreux. La donation n'est donc pas soumise à la TVA.

La notion d'activité économique à titre onéreux s'entend d'un échange avec contrepartie. Cette contrepartie peut intervenir par prestation pécuniaire ou un paiement en nature, et **cela peu importe que l'opération soit à titre lucratif ou non**.

Cela permet de « ratisser » le plus largement possible pour l'Etat. De plus, sans cette précision, cela aurait entraîné la tentation de développer le troc.

b) Les opérations obligatoirement soumises à la TVA en vertu d'une disposition expresse de la loi

Le législateur vise expressément certaines opérations qui seront soumises obligatoirement à la TVA.

Sont visées expressément **les livraisons d'immeubles lorsqu'il s'agit d'immeubles neufs**. C'est une exception car on n'est pas dans la livraison d'un bien meuble corporel. Le droit fiscal a sa propre conception de l'immeuble neuf : moins de 5 ans.

Sont également visées expressément **les livraisons à soi-même**. C'est une opération économique qu'une entreprise va effectuer pour elle-même sans qu'il y ait un caractère onéreux.

Par exemple, une entreprise de menuiserie qui se livre à elle-même des étagères. Normalement l'entreprise doit collecter la TVA sur cette opération : elle doit verser au Trésor public la TVA qu'elle aurait collectée si elle avait vendu les étagères à un client. Mais l'assiette ne sera pas le prix de vente, mais le prix de revient.

Lorsque la menuiserie à acheter du bois pour revendre, elle va pouvoir se faire rembourser la TVA par le Trésor public. C'est donc logique de payer la TVA pour la partie du bois utilisé pour la fabrication des étagères. Le remboursement de la TVA n'est possible que si l'achat a été effectué pour revendre et donc pour collecter de la TVA pour le compte du Trésor.

2) Les opérations soumises à la TVA sur option

On a des opérations qui sont en dehors du champ d'application de la TVA, en particulier lorsqu'elles sont effectuées par une personne publique. Les SPIC exploités par des personnes publiques sont en dehors du champ d'application de la TVA.

Cependant le droit fiscal permet, dans certains cas, à la personne publique d'opter pour l'assujettissement à la TVA pour certaines de ses activités économiques.

Imaginons un théâtre municipal. La commune va devoir collecter de la TVA sur le prix du billet. L'intérêt pour une collectivité est que cela lui ouvre le droit de rembourser la TVA payée sur toutes les charges d'investissement de théâtre. Cela est alors bénéfique pour le budget municipal.

Lorsque l'usager est en même temps habitant de la commune, cela ne va peut être pas lui être préjudiciable.

3) Les opérations exonérées de la TVA

Ce sont les opérations économiques qui sont en dehors du champ d'application de la TVA. Par exemple les activités médicales : les médecins sont exonérés de TVA.

Certaines activités sont exonérées de TVA en vertu d'une disposition particulière alors même qu'elles devraient être dans le champ d'application de la TVA. L'exemple principal est le cas des opérations d'exportation. La particularité est que les exportateurs n'ont pas l'obligation de collecter la TVA, mais ils conservent le droit de remboursement de la TVA qu'ils ont payé lors de leurs achats. C'est une situation très favorable pour les exportateurs.

B) Les règles de territorialité

Le champ d'application de la TVA n'est pas illimité dans l'espace (comme les autres impôts) car la levée de l'impôt est un acte de souveraineté.

En matière de TVA, l'impôt obéit à une logique économique. Le critère essentiel est la localisation de l'opération concernée.

Nous avons plusieurs critères de localisations. Essentiellement, nous avons une distinction à faire entre les critères qui varient selon la nature de l'opération, et les critères qui varient selon qu'on se trouve en présence d'échanges entre la France et des pays tiers ou selon que l'on se trouve en présence d'échanges intracommunautaires.

1) Critères de droit commun

On va distinguer selon la nature des opérations : selon qu'on a affaire à des livraisons de biens ou à des prestations de services.

S'agissant des livraisons de biens le critère de localisation est celui qui prend en compte le lieu de départ de la livraison. Par exemple, dès lors qu'une vente de marchandise a son lieu de départ en France, peu importe que le client soit établi en France ou dans un pays tiers, l'opération est soumise à la TVA en France.

Il y a une dérogation : disposition expresse du législateur : les exportations sont exonérées de TVA lorsque le lieu de départ de la livraison se situe à l'étranger hors échange communautaire et que la livraison est faite en France, l'opération est soumise à la TVA en France (importations) (voir livre)

Pour les prestations de services, le principe général est qu'elles sont soumises à la TVA en France lorsque le prestataire est établi en France. Mais il y a des dérogations en fonction de la nature des services. Il existe une distinction entre prestation de service matériel (coiffeur) et celles immatériels (conseils).

2) Les échanges intracommunautaires

Cette notion ne s'applique qu'aux opérations réalisées dans le cadre de l'UE. Le critère de détermination : les livraisons de biens au départ de la France et à destination d'un autre Etat membre ne sont pas assujetties à la TVA en France, elle le sont dans le pays de destination.

Pour les prestations de services, le critère est le lieu de l'exécution matérielle de la prestation.

II. Le mécanisme général de fonctionnement de la TVA

Ce mécanisme repose sur 3 notions fondamentales : la notion de TVA collectée, la notion de TVA déductible (récupérable) et la notion de TVA net à payer ou la notion de crédit d'impôt.

A) La notion de TVA collectée

La TVA collectée est la TVA que l'entreprise est dans l'obligation de facturer aux clients au moment où elle accomplit à titre onéreux une livraison de bien ou une prestation de service.

Les obligations qui pèsent sur les assujettis à la TVA

- L'assujetti à la TVA est obligatoirement tenu de collecter la TVA dès lors qu'il s'agit d'une opération à titre onéreux (bénéficiaire ou non). À partir de ce moment la TVA doit être obligatoirement collectée en respectant un certain nombre d'obligations qui s'imposent aux assujettis à la TVA. L'assujetti doit jouer le rôle d'un percepteur pour le compte de l'Etat.
- L'assujetti doit respecter les règles relatives à la base d'imposition, c'est-à-dire l'assiette de l'impôt. L'assiette de la TVA est donnée par le CGI, elle est représentée par toutes les sommes reçues ou à recevoir en contrepartie de la livraison ou de la prestation. Dans la pratique, ces sommes sont tous les éléments du prix de l'opération. Ce qui veut dire que c'est le coût total de l'opération : toute la facture (frais d'emballage, de transport).
- Le taux applicable à l'opération : l'assujetti a l'obligation de collecter la TVA en la calculant selon le taux légalement applicable.
- L'assujetti doit respecter le fait générateur, qui peut être défini comme suit : c'est la date à laquelle il faut obligatoirement collecter la TVA ; c'est l'événement qui provoque l'obligation pour l'assujetti de collecter la TVA ; c'est l'événement qui fait naître la créance fiscale. Automatiquement, dès lors que naît une créance fiscale, naît une obligation. Le fait générateur de la TVA dépend de la nature de l'opération. Pour les livraisons de biens, il intervient à la date de la livraison (date du transfert de propriété du bien, pas la livraison matérielle : c'est la date de la facture). Pour les prestations de services, le fait générateur intervient à la date d'achèvement de l'opération. A la fin du mois, une entreprise peut donc être amenée à faire un avance en Trésor.

B) La notion de TVA déductible

1) Le principe relatif à l'exercice du droit à déduction de la TVA

La TVA déductible est la TVA que les assujettis ont payé lorsqu'elles achètent des biens ou des services.

Seuls les assujettis à la TVA détiennent un droit à déduction de la TVA qu'ils ont supporté pour le fonctionnement de leur activité. Cela veut dire que les assujettis ont le droit de se faire rembourser la TVA qu'il ont supporté. Ce droit permet d'assurer aux entreprises la neutralité de la TVA : elles ne la supportent pas en tant que charges.

2) Le mécanisme du droit à déduction

Ce mécanisme appelle deux interrogations : comment le remboursement de la TVA va-t-il intervenir et quand ?

Le droit à récupération de la TVA s'exerce de manière pratique lorsque les entreprises reversent au Trésor le montant de TVA collecté au cours d'une période. Cette périodicité est mensuelle, les entreprises doivent verser au Trésor le montant de la TVA collecté au cours du mois précédent. En même temps, elles exercent tous les mois leur droit déduction.

Deux hypothèses peuvent se présenter : la première est la plus fréquente : le montant de la TVA collectée sur les opérations du mois est supérieur au montant de la TVA supportée en tant qu'acquéreur de biens et de services au même mois. L'assujetti doit verser la différence.

La deuxième situation est moins fréquente. C'est lorsque le montant de TVA collecté est inférieur au montant de la TVA récupérable. Dans ce cas, l'assujetti est en situation de crédit de TVA, il a une créance fiscale sur le Trésor. Le cas d'école de crédit d'impôt permanent est celui des exportateurs. Ils n'ont pas l'obligation de collecter la TVA, mais il conserve le droit à déduction.

3) Les conditions du droit à déduction

a) Les conditions de fonds

- Il faut avoir la condition d'assujetti pour avoir droit au remboursement de la TVA payée.
- La TVA n'est déductible que si elle concerne des biens ou des services qui ont été achetés pour le fonctionnement de l'entreprise. En conséquence, n'est pas déductible la TVA payée à l'occasion d'une dépense personnelle.

b) Les conditions de forme

- L'assujetti doit pouvoir justifier précisément qu'il a supporté cette TVA (il faut une facture : date, montant, taux).
- Il faut également l'identité du vendeur (pour éviter la fraude avec les connaissances).

C) La notion de TVA nette à payer et de crédit de TVA

La notion de TVA nette à payer est la différence entre la TVA collectée au titre du mois précédent et le montant de la TVA déductible au titre des achats de biens et services au cours de la même période.

La notion de crédit de TVA apparaît chaque fois que le montant de la TVA déductible est supérieur à celui de la TVA collectée. Le crédit de TVA se confond avec la notion de créance fiscale sur le Trésor.

Chapitre 4 : L'impôt de solidarité sur la fortune

Cet impôt a été créé par la loi de finances pour 1989. Il y avait un précédent impôt sur la fortune institué en 1982 sous l'intitulé Impôt sur les Grandes Fortunes (IGF). On passe de la lutte des classes à la solidarité.

Nous sommes en présence d'un impôt qui fait parti de la famille des impôts sur le capital (sur le patrimoine). L'IGF et l'ISF n'étaient pas une innovation véritable car ils sont venu renforcer les impôts sur le patrimoine que sont les droits d'enregistrement. La différence est que les droits d'enregistrement ne taxent le capital ou la patrimoine qu'à l'occasion de la transmission, cela veut dire que la taxation n'est pas régulière, elle est épisodique et aléatoire.

Ce qui caractérise l'impôt sur la fortune est que c'est une taxation régulière du capital et du patrimoine, il n'en taxe pas la transmission, mais la propriété.

Cette imposition se conjugue désormais avec les autres taxations aléatoires du capital et du patrimoine que sont les droits d'enregistrement.

Le rendement annuel de cet impôt est médiocre (moins d'1% des recettes du budget de l'Etat).

Section 1 : Le champ d'application de l'ISF

I. Les personnes imposables à l'ISF

Ce ne sont que les personnes physiques à l'exclusion des personnes morales. Certaines personnes physiques effectuent un montage en confiant leur argent à une entreprise.

On dit que l'ISF est un impôt sur les personnes physique, mais ne n'est pas un impôt sur toutes les personnes physiques. Il est dû à partir d'un montant minimum de patrimoine (750 000 euros).

Comment s'apprécie la détermination du montant du patrimoine ? Si le foyer fiscal est composé d'une seule personne, il n'y a pas de problème. Mais s'il se compose de plusieurs personnes, on va retenir l'ensemble des biens appartenant à chacune des personnes membres du foyer fiscal. Par conséquent, on arrive plus facilement au seuil de 750 000 euros.

L'ISF se singularise par une règle dérogatoire par rapport au principe qui prévaut en matière d'IRPP, à savoir que les concubins sont considérés comme formant un foyer fiscal. Par ailleurs, l'ISF ne prend pas en considération le régime matrimonial de la séparation de biens.

II. Les biens soumis à imposition

A) Le principe

Tous les biens possédés par les membres du foyer fiscal sont soumis à l'ISF quelle que soit leur nature, qu'il s'agisse de biens immobiliers ou de biens mobiliers.

B) Les règles dérogatoires

Il existe des biens exonérés par les législateurs de 81 et de 89. Par exemple les biens professionnels (entreprises), les objets d'Antiquité, les oeuvres d'art, les droits de la propriété intellectuelle, les bois et forêts (à l'abri aussi des droits de succession).

Section 2 : Les règles relatives à la détermination de l'ISF

I. La détermination de l'assiette

A) Le principe général

Le principe est que l'ISF est calculé sur la valeur nette du patrimoine (valeur brute – charges déductibles).

B) Les règles relatives à la détermination de la valeur brute du patrimoine

Le déclarant doit procéder lui-même à l'évaluation de la valeur brute de son patrimoine et doit l'indiquer dans une déclaration à produire chaque année à l'administration fiscale.

Cette déclaration doit être faite selon les règles strictes prévues par le CGI.

Pour les biens immobiliers, le principe est qu'ils doivent être évalués par rapport à leur valeur vénale au 1^{er} janvier. La difficulté est qu'il faut trouver une valeur vénale moyenne. C'est une difficulté technique.

La deuxième difficulté est que compte tenu la bulle immobilière, il existe des gens qui ont investi dans l'immobilier il y a 20 ou 30 ans. Ces immeubles ont une valeur considérable maintenant. Cette richesse est virtuelle. On a créé un abattement de 20% sur la valeur de la résidence principale.

Les biens mobiliers doivent être évalué au cours du marché du dernier jour de l'année qui précède.

C) Les dettes et les charges déductibles

Cela comprend principalement les dettes qui ont été contractées pour l'acquisition de biens soumis à l'imposition. Ce sont essentiellement les impôts dont le déclarant à l'ISF va être redevable au cours de l'année. Sont déductibles l'IRPP et les impôts locaux.

II. Les règles relatives au calcul de l'impôt

A) Détermination de l'impôt brut

L'impôt brut est calculé par application à l'assiette d'un barème de taux progressif, comme pour l'IRPP. Taux 0 jusqu'à 750 000 euros, puis taux progressif par tranche de valeur avec un taux marginal de 1,8% pour la tranche supérieur à 15 000 000 d'euros.

B) La notion d'impôt net

L'ISF fait l'objet d'un certain nombre d'allègement. Il y a une réduction de 200 euros par enfant mineur à charge du foyer fiscal. Il y a aussi un abattement de 20% pour la résidence principale.

La notion de bouclier fiscal institué par la loi de finances pour 2006 consiste à introduire un plafond maximum d'impôts directs (il comprend aussi des impôts indirects). Bouclier de 60%.

Section 3 : Les modalités administratives spécifiques pour la déclaration et le paiement de l'ISF

Les contribuables à l'ISF doivent produire une déclaration annuelle détaillée de leur patrimoine. Ce qui est spécifique à l'ISF est qu'elle intervient au mois de juin. Cette obligation déclarative ne concerne que les foyers qui sont dans le champ d'application de l'ISF.

La spécificité la plus importante est que les contribuables à l'ISF doivent non seulement produire une déclaration spontanée, mais ils doivent l'accompagner d'un chèque du montant de l'impôt dû. C'est un impôt déclaratif.

Les contribuables à l'ISF déterminent eux-mêmes l'assiette de l'impôt/

Ils liquident (calculent) eux-mêmes l'impôt.
Enfin, nous sommes en présence d'un mode de recouvrement qui est celui du recouvrement spontané de l'impôt : c'est la technique du paiement de l'impôt au comptant. En opposition à la technique du paiement des droits constatés.

Chapitre 5 : Les droits d'enregistrement

Les droits d'enregistrement font partie de la famille des impôts sur le patrimoine, comme l'ISF. Ils sont différents de l'ISF car ce dernier représente une taxation régulière du patrimoine : tant qu'une personne physique est propriétaire d'un patrimoine d'une valeur à 750 000 euros net, elle sera taxée à l'ISF.

En revanche, les droits d'enregistrement interviennent uniquement de manière irrégulière. Ce sont des impôts occasionnels, qui ne vont intervenir qu'à l'occasion de certains actes (acte de mutation de propriété mobilière) ou de certaines opérations (donation, également un acte), ou de certains événements (décès, qui entraîne des droits de successions).

Du point de vue technique, on distingue 2 grandes catégories de droits d'enregistrement : ceux qui interviennent à l'occasion de transmission de biens à titres onéreux (certaines transmissions vont être taxées à ce qu'on appelle des droits de mutations à titre onéreux).

On a aussi des transmissions à titre gratuit. Deux grands cas : droits de successions et les droits de donations.

Section 1 : Les droits de mutation à titre onéreux

I. Le champ d'application des droits de mutation à titre onéreux

1) Les opérations de biens concernées

Toutes les mutations à titre onéreux ne sont pas concernées. Seules sont concernées les ventes de fonds de commerce et les ventes d'immeubles (uniquement lorsqu'elles ne sont pas soumises à la TVA immobilière : immeubles neufs de moins de 5 ans : taux de 19,6%).

Les redevables concernés sont en principe les acquéreurs du bien. La conséquence est que les droits de mutation à titre onéreux représentent un surcoût pour l'acquéreur. Par conséquent, si le taux est très élevé, l'impôt peut représenter un handicap important sur le marché immobilier ou sur le marché des fonds de commerce.

En 1997, DSK a fait diminuer le taux, qui était alors de 17%.

Le droit fiscal n'interdit pas qu'il y ait une entente entre le vendeur et l'acheteur. Le vendeur peut lui rembourser le prix de l'impôt. Cependant, cette situation est rare lorsque le marché est sain.

2) Les modalités de l'impôt

a) L'assiette de l'impôt

Le principe est que l'assiette est constituée du prix de vente convenu dans l'acte de mutation. Donc en période de forte hausse du marché immobilier ou des fonds de commerce, l'Etat perçoit plus.

Il en découle une fragilité des recettes pour le Trésor Public. En effet, ce principe d'assiette fait l'objet d'atténuation pour éviter que certains modifient la réelle valeur de la transaction. Ainsi l'administration va pouvoir s'écarter de cette règle et remplacer le prix convenu dans l'acte, soit par le prix de vente réel, soit par le prix du marché.

Elle le remplace par le prix réel lorsqu'elle se fonde sur la **dissimulation de prix** (la pratique du dessous-de-table : le vendeur dégage ainsi moins de plus-value). C'est quand elle sait que le prix de vente sur l'acte est fictif. Il faut qu'elle prouve la dissimulation de prix.

La pratique du dessous-de-table est très sévèrement punie par l'administration fiscale. Pour l'acquéreur, les sanctions fiscales sont lourdes : sanctions pécuniaire qui peuvent atteindre 40% ou 80% selon la gravité de l'intention de dissimulation.

Cette pratique est rare de la part de l'administration en raison de la difficulté de ramener la preuve.

Le législateur prévoit donc un deuxième cas pour s'écarter de la règle : c'est le cas de l'insuffisance de prix. L'admin peut parfaitement estimer que le prix de vente apparaissant dans l'acte est insuffisant par rapport à la valeur du

marché. Dans ce cas, elle a seulement à établir qu'au moment de la vente, la valeur du marché (la valeur vénale du bien) était supérieure au prix de vente figurant dans l'acte.

Elle sera alors en droit de rappeler le supplément de droit de mutation à titre onéreux que devra payer l'acquéreur.

Cette disposition est critiquée car si elle a la vertu de pouvoir surmonter la difficulté de la preuve de la dissimulation de prix, elle a le défaut de sanctionner le contribuable de bonne foi qui a fait une bonne affaire.

La seule solution pour le contribuable est d'emprunter la voie d'arbitrage auprès de la commission départementale de conciliation qui est composée à parité de représentants de contribuables et de représentants de l'admin fiscale. Elle est présidée par un magistrat des tribunaux judiciaires. Elle ne règle pas le litige, mais donne un avis qui même s'il ne s'impose pas à l'admin, pèse un très grand poids dans la décision future d'un tribunal. Le contribuable peut demander à la commission qu'elle demande l'avis d'un expert.

b) Les taux d'imposition

Les taux varient selon qu'il s'agit de l'acquisition d'immeubles ou de fonds de commerce. En ce qui concerne les mutations à titre onéreux pour les immeubles, on a longtemps distingué les immeubles à usage d'habitation et les immeubles à usage industriel et commercial. Pour les premiers, le taux était d'environ 7% et pour les seconds il était d'environ 17%. Cela pouvait affaiblir l'économie. D'où la baisse de DSK en 1998 (ministre des finances).

Depuis, il y a un taux unique et une baisse sensible du taux : environ 6%. Le taux n'est pas exactement uniforme puisque **les droits de mutations à titre onéreux sur les ventes d'immeubles ont été transférés aux départements**, ce ne sont plus des impôts d'Etat.

Les départements ont la possibilité de faire varier légèrement le taux.

La politique de baisse du taux a donc surtout été sensible pour les immeubles à usage industriel et commercial.

Pour la vente des fonds de commerce, on a eu une baisse spectaculaire du taux. Avant 1998, on avait des taux de minimum 14%. Aujourd'hui, on est à 4,8% avec une franchise : à partir de la fraction du prix qui dépasse 20 000 euros.

Section 2 : Les droits de succession et de donation

On est dans les droits d'enregistrement qui taxent les transmissions à titre gratuit. Le principe est que ces transmissions ne sont pas à l'abri des prétentions du Trésor Public. Les droits sur les transmissions vont varier selon leur nature. Le droit fiscal différencie la transmission pour cause de décès et la transmission entre vifs.

I. Le cas des droits de succession

1) Le manque de légitimité de cet impôt

Premièrement, les droits de succession représentent une imposition dont la légitimité est faible. D'un point de vue sociologique, cet impôt est mal perçu, sa légitimité souffre de deux éléments. Tout d'abord, les droits de succession sont des impôts qui ont pour conséquence de taxer un patrimoine qui a déjà été taxé plusieurs fois antérieurement. En effet, lorsque des parents transmettent à leurs enfants un bien immobilier, il aura déjà fait l'objet de droits de mutations à titre onéreux, il a pu rentrer dans l'assiette de l'ISF etc...

Les partisans des droits de succession considèrent qu'il est légitime de taxer le particulier qui n'a comme seul mérite que d'avoir été héritier. Pour eux, le droit fiscal est là pour corriger les inégalités de fortune. **On fait en sorte que tout le monde soit héritier.**

Le deuxième élément qui explique le peu de légitimité des droits de succession est leur taux d'imposition élevé, traditionnellement en France. Le barème vient d'être corrigé récemment par Nicolas Sarkozy qui a pris « 40 mesures pour résoudre le droit fiscal français ». Le barème a donc été allégé.

3) Les biens soumis aux droits de succession

Sont taxables tous les biens transmis par le défunt indépendamment de leur nature, qu'il s'agisse d'immeubles ou de meubles. Ils sont taxés selon leur valeur à la date du décès qui emporte automatiquement transmission. Dans le cas des immeubles on prend donc la valeur vénale au moment du décès. Cela peut entraîner des conséquences lourdes pour les héritiers, même si ensuite il y a un effondrement du marché.

Quelques biens sont exonérés des droits de succession, en particulier les bois et forêts.

4) Le taux des droits de succession

On a pas un taux unique, mais un barème de droit d'imposition. Nous sommes donc en présence d'un impôt progressif comme l'IRPP et l'ISF, en particulier pour les successions en ligne directe (barème très affiné). On fait une distinction selon que ces successions interviennent soit en ligne directe (ascendants, descendants) ou entre époux. On donne un avantage aux transmissions par ligne directe, c'est une attache aux liens du sang et aux époux. Il y a aussi un barème spécifique pour les transmissions entre membres d'un PACS et pour celles en ligne collatérale (cousins, oncles) ou entre non parents.

Pour les transmissions en ligne directe ou entre époux, il y a eu un allègement depuis 2004. Il y a un abattement de 76 000 euros sur la part du conjoint survivant. Pour les enfants en ligne directe, l'abattement est de 50 000 euros par enfant. On diminue donc la base imposable : l'actif successoral net.

Plus un abattement général de 50 000 euros. Cela porte pour les enfants à un abattement de 100 000 euros.

Pour les transmissions en ligne directe, il y a un barème progressif de taux d'imposition par tranches. Le taux minimum est de 5% jusqu'à 7 600 euros et le taux marginal est de 40% à partir de 1 700 000 euros. L'échelle de la progressivité est très rapide, on arrive à un taux de 20% sur la tranche 15 000 / 520 000 euros. Le taux est le même pour des valeurs très différentes. On taxe de manière inégale les petits héritages et les gros héritages.

Entre frères et sœurs (collatéraux), on a simplement deux taux applicables : 20% jusqu'à 23 000 et 45% pour plus.

Pour les collatéraux jusqu'au 4^e degré : taux unique de 55%. Au delà du 4^e degré, on est entre non parents : le fisc prend 60%.

II. Les droits de donation

1) Le principe

Le principe est que les transmissions à titre gratuit entre vifs obéissent au même régime fiscal que les successions.

2) Les exceptions

Le législateur a voulu encourager les transmissions à titre gratuit entre vifs, il s'est servi de l'outil fiscal (incitation fiscale). Il a donc multiplié les avantages fiscaux en ce sens.

Les parents peuvent ainsi donner à chacun de leur enfant 50 000 euros en franchise total de droits de donation. L'opération est possible tous les 6 ans (critère introduit dans la loi de finances de 2006).

Deux réserves existent : ceux qui vont pouvoir donner plusieurs fois sont ceux qui ont une capacité financière suffisamment forte et qu'ils aient des enfants tôt pour en profiter un maximum.

La conséquence indirecte est que cela libère les héritages. Les droits de succession peuvent disparaître.

Le fondement de cette mesure est que le législateur prend en compte l'allongement de la durée de la vie qui est une mauvaise chose pour l'économie : les jeunes ont un comportement économique plus actif que les plus âgés.

Titre 2 : Les principaux impôts sociaux

Ce que l'on appelle impôts sociaux sont des impôts qui sont levés pour le financement de la protection sociale. Nous avons deux principaux impôts sociaux : la Contribution Sociale Généralisée et la Contribution pour le Remboursement de la Dette Sociale. La CSG et la CRDS sont très récents (début des années 90).

Il existe d'autres impôts sociaux car ils sont affectés au budget de la sécurité sociale. Nous ne les verrons pas, mais ce sont les très anciens droits sur les tabacs qui sont affectés au financement de la sécurité sociale. C'étaient traditionnellement des impôts d'Etat, mais les cotisations sociales ne suffisent pas à équilibrer le budget de la sécurité sociale.

Chapitre 1 : La Contribution Sociale Généralisée

Section 1 : Les caractéristiques générales de la CSG

La CSG est un impôt récent qui a été institué par une loi du 29 décembre 1990 pour les besoins de financement de la sécurité sociale. C'est le Premier Ministre Michel Rocard qui en est à l'origine.

La CSG a pour principale caractéristique d'être affectée à la caisse nationale des allocations familiales pour répondre aux besoins de financement de ces allocations. Le Conseil constitutionnel a été amené à s'interroger sur la nature juridique de cette affectation. Il a précisé qu'en dépit de cette affectation, on était bien en présence d'un impôt et non d'une cotisation sociale (prélèvement obligatoire non fiscal). Cet impôt s'appelle contribution en référence à l'époque révolutionnaire qui avait vu supprimer le mot taxe en réponse à l'AR.

Du point de vue de ses mécanismes d'ensemble, la CSG présente certaines similitudes avec l'IRPP, mais avec tout de même des différences notables.

Les similitudes avec l'IRPP sont que la CSG est un impôt sur le revenu des personnes physiques. Les personnes morales ne sont pas concernées par cet impôt.

Les différences avec l'IRPP est que ce dernier est un impôt progressif, tandis que la CSG est un impôt à taux proportionnel fixe.

La CSG est un impôt qui, en partie, est prélevé à la source : modalité de recouvrement différente de l'IRPP.

La CSG est en partie déductible des revenus taxés à l'IRPP, à hauteur de la fraction égale à 5,1%. En conséquence, la CSG n'est pas en totalité un deuxième impôt sur les personnes physiques. La CSG est une sorte d'impôt sur le revenu des personnes physiques minimum.

La CSG qui est apparu au départ comme un impôt modeste avec un taux de 1,1%. Très rapidement il est devenu le premier impôt sur le revenu des personnes physiques. Son rendement dépasse celui de l'IRPP.

Section 2 : Les mécanismes d'imposition

I. Les personnes et les revenus concernés

S'agissant des personnes, ne sont concernées par la CSG que les personnes physiques dont le domicile fiscal est en France ou qui ont perçu des revenus de sources françaises (mêmes règles de territorialités que l'IRPP).

Les revenus taxables à la CSG sont aussi bien les revenus d'activité, qu'il s'agisse d'une activité salariée ou qu'il s'agisse de revenus tirés d'une activité indépendante (bénéfices des entreprises individuels, bénéfices des sociétés de personnes selon la théorie de la transparence fiscale, si elles n'ont pas choisi l'IS).

Sont également taxables à la CSG les revenus du patrimoine : revenus fonciers, revenus de valeur mobilière et les plus-values immobilières ou mobilières réalisées par les personnes physiques à titre particulier.

II. Les règles d'assiette et de taux

Les règles d'assiette sont calquées sur les règles applicables en matière de cotisations sociales. De ce point de vue, le droit fiscal fait une distinction entre les salaires taxables à la CSG et les revenus non salariaux (bénéfices) ou de patrimoine.

S'agissant des salaires, leur montant taxable à la CSG est le salaire brut avant déduction des cotisations sociales, moins un abattement pour tenir compte des frais professionnels. Avant l'abattement était de 5%, mais la loi de finances de 2006 a réduit cet abattement à 2% : on paye la CSG sur 98% du salaire brut.

Pour les revenus non salariaux (BIC, BNC, Bénéfices Agricoles) et les revenus du patrimoine, l'assiette est le montant du bénéfice net. Alors que le salarié est lui imposé sur une somme qu'il n'a pas reçue. Le rendement de la CSG provient principalement des salariés.

La CSG est un impôt à taux proportionnel fixe. Ce taux a connu une augmentation foudroyante en quelques années. En 1991 (Rocard) : 1,1%. En 1993 (Balladur) : 3,4% avec l'innovation de la déductibilité d'une partie de la CSG sur les revenus taxés à l'IRPP (favorables pour les personnes taxées à l'IRPP et même lourdement taxées). En 1997 (Jospin) : 7,5% : conséquences très négatives pour les petits revenus, qui ne sont pas taxés à l'IRPP.

C'est un peu comme l'IFA pour l'IS. La CSG est l'impôt minimum sur le revenu. Lorsque les contribuables sont taxés à l'IRPP, ils vont être remboursés d'une partie de la CSG. Les personnes les plus pénalisées par cet impôt sont celles à faibles revenus, et en particulier les personnes retraitées.

C'est la raison pour laquelle le gouvernement Jospin, en 1998, a introduit en 2000 la prime d'aide au retour à l'emploi (PARE). C'est un remboursement aux petits revenus (qui atteignent à peine le SMIC) d'une partie ou de la totalité de la CSG qu'ils ont supporté toute l'année. Cette mesure a été instituée pour redonner du pouvoir d'achat aux petits salaires.

III. Les modalités de paiement de la CSG

Les règles varient selon qu'on est en présence des salaires et pensions de retraites, ou des revenus du patrimoine et des revenus des activités indépendantes.

Pour les salaires et les pensions de retraite, on a un système de retenue à la source. Ce sont les organismes verseurs (employeurs ou organismes de pensions) qui vont retenir une fraction représentant la CSG sur leurs versements.

L'intérêt psychologique est que l'impôt est indolore. L'avantage est également que la retenue à la source permet des rentrées régulières pour la sécurité sociale, ce qui permet d'essayer d'équilibrer au mieux les recettes et les dépenses.

Pour les revenus des professions indépendantes et pour les revenus du patrimoine, la CSG fait l'objet d'un versement annuel.

Cela veut dire que le contribuable va disposer de sa dette d'impôt tout au long de l'année. Il peut placer l'argent entre temps. Ils ont la possibilité de le faire mensuellement (surtout pour ceux qui ont peur de ne pas pouvoir payer à la fin de l'année, petits revenus).

Chapitre 2 : La Contribution au Remboursement de la Dette Sociale

Section 1 : Les caractéristiques générales de la CRDS

La CRDS est appelée par certains la CSG bis, ce qui n'est pas vraiment une formule heureuse. Elle est apparue en 1996, résultant d'une ordonnance. Elle fait suite à une situation délicate pour le gouvernement Juppé, le Parlement ne voulant pas voter une nouvelle contribution.

La CRDS est un prélèvement temporaire, ce qui est très rare. Cela était censé durer pour une période de 13 ans (jusqu'en 2008). Mais la période a été rallongée de 5 ans (en principe jusqu'à 2013).

La CRDS se distingue aussi de la CSG pour une autre raison. On range la CRDS dans les impôts sociaux, mais elle n'a pas la finalité directement sociale de la CSG.

La finalité sociale de la CRDS est indirecte. Elle a pour vocation de rembourser la dette sociale, les emprunts de l'Etat contractés pour faire des avances à la sécurité sociale (qui ne peut pas emprunter). La CRDS est un moyen d'aide au financement de l'emprunt. C'est donc bien un impôt temporaire, mais la France est toujours en déficit.

Section 2 : Les règles d'assiette et de taux

Pour les règles d'assiette, c'est exactement la même chose que la CSG. La CRDS est à cet égard une CSG bis.

C'est également la même chose pour les modalités de recouvrement. Avec une retenue à la source pour les salaires et les pensions de retraites.

La première différence avec la CSG est le taux. On est en présence d'un taux proportionnel, mais ce taux est de 0,5% inchangé depuis l'origine.

Autre différence, importante, la CRDS n'est pas déductible des revenus taxés à l'IRPP. C'est donc bien un troisième impôt sur le revenu des personnes physiques (2^e impôt pour ceux qui ne sont pas soumis à l'IRPP).

Titre 3 : Les impôts locaux

Les impôts locaux ne sont pas nouveaux comme les impôts sociaux. La catégorie des impôts locaux représente une catégorie traditionnelle du système fiscal français.

Depuis la révolution, les collectivités territoriales, comme l'Etat, ont le privilège exorbitant de pouvoir lever des impôts pour financer les actions qu'elles conduisent, pour financer les budgets locaux.

Les impôts locaux sont constitués d'un certain nombre d'impôts très différents des impôts d'Etat. On est donc en présence d'un système fiscal dualiste. Il n'en a pas toujours été ainsi : pendant très longtemps on avait un système fiscal moniste avec des impôts qui financer aussi bien les budgets de l'Etat et des collectivités locales. Ce système était compatible avec la faiblesse des budgets locaux.

A partir du moment où les budgets locaux ont augmenté (fin de la 2^e GM) : système dualiste.

Chapitre 1 : Les principaux impôts locaux du système fiscal français

Les collectivités locales bénéficient d'impôts qui leur sont propres. Il en existe une très grande variété : impôts directs, indirects, droits d'enregistrement.

En dépit de cette variété, nous avons en réalité une concentration de rendement sur quelques impôts locaux seulement. 90% du produit fiscal local viennent des 4 grandes taxes directes locales.

Section 1 : Les principaux impôts directs locaux

L'essentielle de la fiscalité locale est constituée de 4 impôts : la taxe foncière sur les propriétés bâties, la taxe foncière sur les propriétés non bâties, la taxe d'habitation et la taxe professionnelle.

I. La taxe foncière sur les propriétés bâties

C'est un des principaux impôts locaux du point de vue de son rendement : 28% du produit des 4 taxes.

Les assujettis sont seulement les propriétaires d'immeubles bâtis indépendamment de la nature de l'immeuble (à usage d'habitation ou à usage industriel et commercial).

Ce serait donc un impôt sur le capital, sur le patrimoine. Mais l'assiette de cet impôt est la valeur locative estimée de l'immeuble. Ce qui est un peu archaïque (tout comme le reste des impôts locaux : système étatique de la révolution).

C'est l'administration fiscale qui procède à l'évaluation de la valeur locative. Elle ne le fait pas en fonction de la valeur du marché. C'est une valeur virtuelle, déconnectée de la réalité économique qui est prise en compte. On ne prend pas en compte le loyer perçu par le contribuable.

L'impôt n'est pas calculé sur la valeur locative estimée, mais sur la valeur locative estimée nette : valeur locative estimée – 50%.

Le taux d'imposition est fixé par la collectivité locale dans la limite fixée par le législateur pour éviter les inégalités trop importantes.

Par conséquent, nous ne sommes pas vraiment en présence d'un impôt sur le patrimoine. Ça le serait si on ne regardait que le contribuable, et non l'assiette. En effet ce n'est pas la valeur du patrimoine qui est taxée, mais son rendement locatif estimé. On est en présence d'un impôt sur le revenu estimé. Ce n'est même pas un impôt sur le revenu car il ne prend pas en compte la réalité économique. C'est un deuxième archaïsme : cette taxe est inclassable.

Le problème est que cet impôt est vieux. Il était cohérent en 1791, quand on taxait les riches, les propriétaires fonciers. Il n'y avait pas à l'époque de prêt à taux zéro.

II. La taxe foncière sur les propriétés non-bâties

Rendement faible : 4% des 4 taxes.

Assujettis : propriétaires de terrains.

Assiette : valeur locative estimée du terrain.

Même problème : impôt qui repose sur une valeur théorique. Impôt qui n'est pas personnalisé, il ne prend pas en compte la capacité contributive des contribuables.

III. La taxe d'habitation

Rendement important : 28% du produit des 4 grandes taxes.

Assujettis : toute personne qui a occupé un logement meublé au 1^{er} janvier de l'année (pas de prorata). Ce principe s'applique quelle que soit la nature de l'occupation : à titre onéreux ou à titre gratuit.

Assiette : valeur locative : loyer annuel estimé par l'administration de ce que devrait rapporter le logement s'il était loué. L'administration ne prend pas en compte le loyer réel. Elle ne prend pas en compte, ni le secteur libre, ni le secteur social (HLM).

Le critère est la superficie. La conséquence est que plus l'appartement est grand, plus la valeur locative sera élevée, plus l'impôt sera élevé.

Le paradoxe est que nous avons à l'heure actuelle un grand nombre de personnes qui vivent dans des logements sociaux, à revenus faibles, enfants en nombre, ne sont pas assujettis à l'IRPP, mais sont très imposés à la taxe d'habitation qui ignore les capacités contributives des contribuables.

En 1791, on ne logeait pas des personnes au même prix qu'aujourd'hui

IV. La taxe professionnelle

Cet impôt a connu une forte actualité ces dernières années.

C'est un impôt local qui est dû par les activités indépendantes (entreprises du secteur industriel et commercial ou agricole, ou les professions libérales).

C'était un impôt très critiqué car son assiette reposait sur deux éléments : d'une part une fraction du prix de revient des immobilisations des entreprises et une partie des salaires bruts annuels versés par l'entreprise.

On avait envisagé de prendre en compte le bénéfice, mais on a reculé.

En faisant ce choix, on était en présence d'un impôt imbécile en raison de son assiette (François Mitterrand). Il pénalise deux éléments essentiels de développement des entreprises : l'investissement (immobilisations) et l'embauche et les salaires (salaires bruts).

La réforme de cet impôt s'est posée de manière récurrente. Elle est intervenue avec DSK en 1998. C'est une demi réforme.

On a supprimé la part des salaires de la base d'imposition. Actuellement la taxe professionnelle est payée sur la base des immobilisations.

Jacques Chirac avait annoncé au 1^{er} janvier 2005 qu'il fallait supprimer la taxe professionnelle. Mais par quoi la remplacer ?

Certains ont proposé qu'il y ait un partage de l'impôt sur les sociétés entre les collectivités locales et l'Etat.

Dans un contexte qui est celui de la concurrence économique et fiscale accrue, avec la mondialisation, qui oblige les Etats à baisser leurs impôts, il semble compliqué que le taux local de l'IS soit plus important selon les régions.

Section 2 : Les autres impôts locaux

1) Les impôts directs

Voir taxe d'enlèvement des ordures ménagères et redevance d'enlèvement des ordures ménagères. La première est due par tous les propriétaires fonciers de la commune. La seconde uniquement par les usagers effectifs du service.

Il y a aussi la taxe de balayage des trottoirs. Très vieille taxe. Possibilité pour les communes de s'en servir.

Enfin, on trouve un impôt institué en 2001 : taxe sur les activités saisonnières non assujetties à la taxe professionnelle.

Le législateur a voulu répondre aux problèmes de financement des petites communes. Il a constaté qu'il y avait dans certaines communes touristiques beaucoup d'activités saisonnières.

2) Les impôts indirects locaux

Ils sont très nombreux. Il s'agit généralement de petits impôts qui datent du 19^e ou du début du 20^e. Leur caractéristique majeure est qu'ils sont archaïques ou très spécifiques. Ce sont plus des recettes de poche pour les collectivités.

On en citera quelque uns. Au premier chef on trouve le prélèvement sur les produits de jeux des casinos (facultatif pour les communes). Impôt du sur les bénéfices des casinos.

On trouve aussi dans le même genre la taxe sur les remontées mécaniques.

La taxe de séjour ne peut être prélevée que lorsqu'elles sont labellisées commune touristique ou thermale.

Le droit de licence sur les débits de boisson est un impôt indirect payé par les propriétaires de débits de boisson. L'impôt est fonction de la nature des boissons vendues.

Enfin, on trouve la taxe sur les emplacements publicitaires qui revient au budget communal.

Le dernier impôt en date dévolu aux collectivités locales est la fraction du produit de la TIPP qui leur a été transféré en 2004 pour couvrir les nouvelles compétences. Cette fraction est transférée aux départements.

3) Les droits d'enregistrement

Le principal droit d'enregistrement reçu par les collectivités locales sont les droits de mutation à titre onéreux sur les ventes d'immeubles (environ 6%). Ce sont les départements qui en ont reçu le bénéfice.

Le législateur a institué des taxes additionnelles aux droits de mutation à titre onéreux (0,3%) aux profits des communes et des régions

Les problèmes posés par la fiscalité locale

Le premier problème est l'archaïsme de la fiscalité locale. Deux raisons : pour l'essentiel les impôts locaux sont les mêmes impôts que ceux institués à la fin du 18^e pour l'Etat.

Deuxième raison : les bases d'imposition des 4 grandes taxes sont sans rapport avec la réalité économique actuelle, elles ne sont pas pertinentes. On ne peut faire entrer ces impôts dans aucune des classifications que l'on connaît. (Voir plus haut). Ce sont des impôts injustes car ils ne sont pas en rapport avec les capacités contributives des contribuables.

Le deuxième grand problème est qu'il s'agit d'une fiscalité de superposition. Les 4 taxes sont des impôts qui sont communs aux trois niveaux de collectivités. Toutes les collectivités s'alimentent sur les mêmes bases d'imposition. Il y a 3 décisions différentes au niveau des taux d'imposition.

Cela manque de lisibilité pour le contribuable et surtout cela provoque des contrariétés de politiques fiscales.

Le dernier problème est que, paradoxalement à un moment où s'affirme le principe d'autonomie financière des collectivités territoriales, l'autonomie financière réelle n'est pas assurée car l'Etat offre des subventions. L'autonomie financière ne signifie pas autonomie fiscale. Il existe un phénomène de disparition de la fiscalité locale.

On se rend compte, en effet, que depuis une dizaine d'années, certains impôts locaux disparaissent petit à petit en étant remplacé par des subvention d'Etat que l'on appelle des compensations fiscales (subvention données en compensation de l'allègement d'impôts locaux décidés par le législateur).

C'est le cas de la suppression de la taxe d'habitation régionale : subvention en compensation. Idem pour la taxe professionnelle en compensation d'allègement de cet impôt.